

对租赁税务性质判断 的一点看法

山东滨州 丁雪慧

2008年度注册会计师全国统一考试《财务成本管理》辅导教材第211页[例7-1]:A公司是一个制造企业,拟添置一台设备,该设备预计需要使用5年,正在研究应通过自行购置还是租赁取得。有关资料如下:①如果自行购置该设备,预计购置成本1260万元。该项固定资产的税法折旧年限为7年,法定残值率为购置成本的5%。预计该资产5年后变现价值为350万元。②如果以租赁方式取得该设备,B租赁公司要求每年租金275.0557万元,租赁期5年,租金在每年末支付。租赁期内不得退租,租赁期满设备所有权不转让。③已知A公司的所得税税率为40%,税前借款(有担保)利率10%。项目要求的必要报酬率为12%。

从承租人A公司的角度展开分析。判断租赁的税务性质:①该项租赁在期满时资产所有权不转让;②租赁期比资产使用年限 $=5 \div 7 \times 100\% = 71\%$,低于税法规定的75%;③租赁最低付款额的现值 $=275.0557 \times (P/A, 10\%, 5) = 1042.68$ (万元),低于租赁资产的公允价值的90% $[1260 \times 90\% = 1134$ (万元)];④租金在租赁期内是等额支付的。因此,该租赁属于经营租赁,其租金可以直接抵税。

通过上面的例题可以看出,教材例题在判断租赁的税务性质时,是以租赁最低付款额的现值与租赁开始日资产的公允价值进行比较来判断租赁是经营租赁还是融资租赁。而税法对融资租赁确认标准的第三条是这样规定的:租赁期内租赁最低付款额大于或基本等于租赁开始日资产的公允价值。据此应该调整为:租赁最低付款额 $=275.0557 \times 5 = 1375.2785$ (万元),大于租赁资产的公允价值1260万元,从而该项租赁的税务性质就应该判定为融资租赁。

所得税对租赁有至关重要的影响,这种影响分为两个方面:一是租赁的税务性质;二是租赁双方适用的税率差异。根据租赁的税务性质:对于经营租赁来说,在所得税处理上,承租人符合独立交易原则的租金可根据受益时间均匀扣除,出租人可以按照规定计提折旧并抵税;而对于融资租赁来说,承租人的租金不得直接抵扣,交付使用后支付的利息可以在税前直接扣除,可以按照规定计提折旧,出租人不能提取折旧,而要根据有关成本费用抵税。根据租赁的税务性质不同,承租方和出租方在计算现金流量时会出现差异,影响承租方和出租方净现值的计算,进而影响承租方和出租方的决策。通过以上分析,按照税法规定对租赁合同的判定和例题的结论就会出现分歧。

从企业筹资的角度来看,应考虑货币时间价值、现金流量和资金成本等因素,但是从税法角度对租赁进行分类却没有考虑这些因素。所以笔者建议,在企业以租赁方式进行筹资时,应该按照租赁期内租赁最低付款额的现值进行判断。税法对融资租赁确认标准的第三条规定应改为:“租赁期内租赁最低付款额的现值大于或基本等于租赁开始日资产的公允价值。”○

* * *

根据《企业会计准则——应用指南》的相关规定,企业以其自产产品作为非货币性福利发给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。会计处理如下:①发放非货币性福利,借:基本生产成本(生产工人福利),制造费用(车间管理人员福利),管理费用(行政管理人员福利);贷:应付职工薪酬——非货币性福利。②确认为收入,借:应付职工薪酬——非货币性福利;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。③结转成本,借:主营业务成本;贷:库存商品。

企业会计准则的这一会计处理方法与《企业会计制度》规定的最大区别在于对主营业务收入指标的确认不同。《企业会计制度》将这一行为作为“视同销售”而不是“销售”,因此不确认收入;企业会计准则将这一行为作为“销售”而不是“视同销售”,因此需要确认收入。

这种变化旨在消除税法与企业会计准则规定的差异,但是给会计信息使用者带来了不利影响。会计信息使用者在进行资产运用效率分析、获利能力分析、财务状况综合评价时均会使用销售收入指标。由于会计信息使用者大多为企业外部的投资人、债权人等,通常采用“主营业务收入”这一来自利润表的数据简化计算。由于“主营业务收入”中包含了实质上没有现金流入的发放给职工的福利,因此指标的计算不准确,会影响会计信息使用者的判断及决策。

因此,笔者认为其会计处理应为:借:生产成本,制造费用,管理费用;贷:应付职工薪酬——非货币性福利。借:应付职工薪酬——非货币性福利;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)。

年终在企业所得税汇算清缴时,企业需将视同销售的收入额计入企业的销售收入总额,并据此计算企业的业务招待费和广告费等允许在所得税税前扣除的限额,再一同计算出其应纳税所得额及所得税税额。○

职工福利的会计核算 以自产产品作为

贵州都匀 侯益玲