



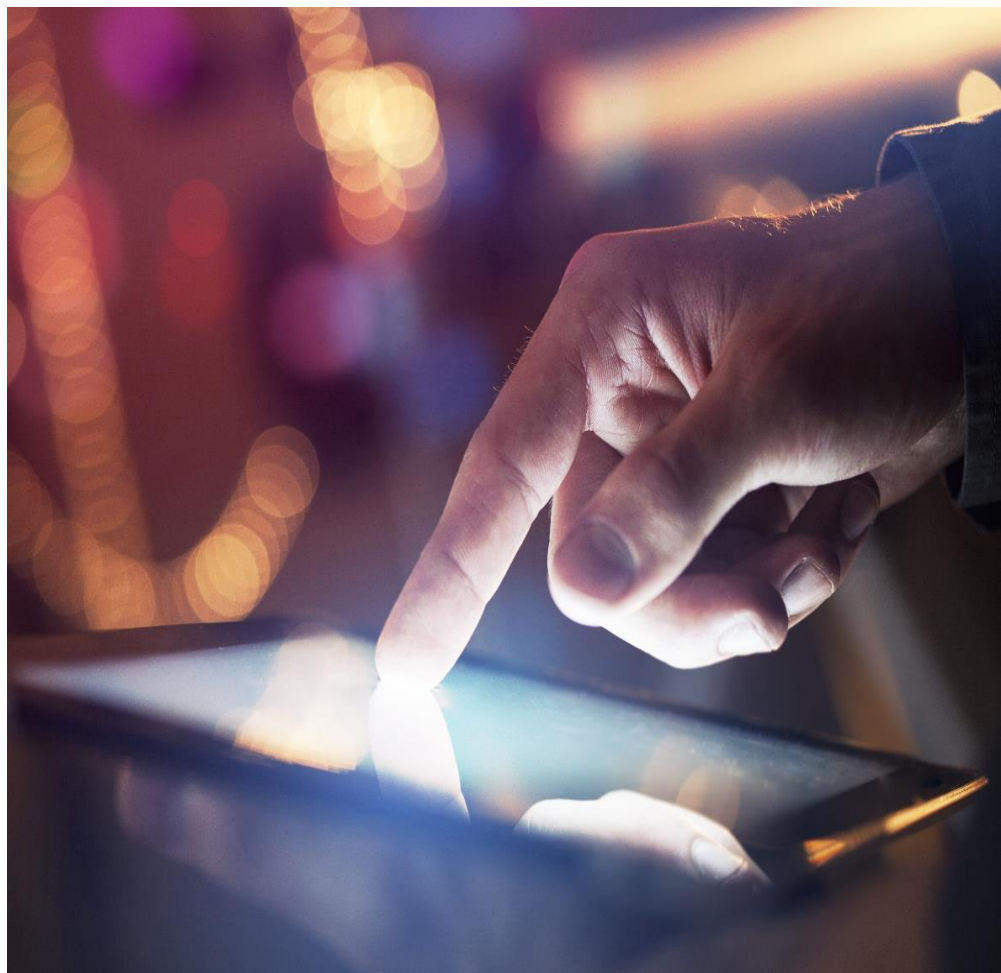
## 新租赁准则税务影响

德勤中国 段从军

2018年5月

# 目录

1. 与税收相关的新租赁准则的主要变化
2. 新租赁准则对出租方的税务影响
3. 新租赁准则对承租方的税务影响



# 与税收相关的新租赁准则的主要变化

# 新租赁准则发布背景

国际会计准则理事会(IASB)于2016年1月发布了《国际财务报告准则第16号——租赁》(IFRS 16)。IFRS 16将于自2019年1月1日生效。

为进一步规范我国企业对租赁的确认、计量和相关信息的列报，推动我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同，借鉴《国际财务报告准则第16号——租赁》，2008年1月6日财政部发布了《关于征求<企业会计准则第21——租赁（修订）（征求意见稿）>意见的函》（财办会〔2018〕1号）

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 租赁资产与负债的确认

在租赁期开始日，无论融资租赁还是经营租赁，承租人均应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，但进行简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 租赁资产与负债的调整

### 租赁负债调整

- 1、在租赁期开始日后，承租人应当分别以下情形重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债：
  - 因续租选择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化或者前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额；
  - 购买选择权的评估结果发生变化的，应当根据新的评估结果重新确定租赁付款额。
- 2、在租赁期开始日后，根据余值担保预计的应付金额发生变动，或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

### 租赁资产调整及收益确认

重新计量租赁负债时，应当相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 承租人的简化处理

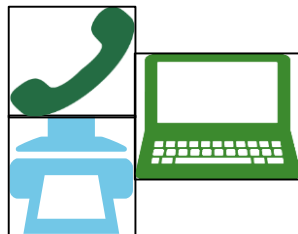
对于短期租赁和低价值资产租赁的情形，承租人可以选择不确认租赁资产和负债：



短期租赁  
(12个月或以下)

包含购买选择权的租赁不属于短期租赁

按相关资产的类别进行选择



低价值租赁

单项租赁资产为新资产时价值较低的租赁。

按每项租赁进行选择

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 承租人的后续计量

### 折旧

- 承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。
- 承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

### 资产减值准备

- 承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

### 利息确认

- 承租人应当采用实际利率法计算租赁期内各个期间的利息，并计入当期损益。

### 可变租赁付款额

- 可变租赁付款额（取决于指数或比率的除外）应当在实际发生时计入当期损益。



# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 简化处理模式下的承租人后续计量

采取简化处理的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 融资租赁定义的变化

一项租赁存在下列一项或多项情形的，通常分类为融资租赁：

（一）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；

（二）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权；

（三）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分；

（四）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值；

（五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

（同原准则）

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 融资租赁定义的变化

区别于原准则：

一项租赁存在下列一项或多项情形的，也可能分类为融资租赁：



1

- 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担



2

- 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人



3

- 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 承租人和出租人对租赁合同的拆分

- 合同同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将该合同包含的各租赁部分和非租赁部分进行分拆。其中，各租赁部分应当分别按照本准则进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。
- 为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁按照本准则进行会计处理。
- 在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分及非租赁部分的单独价格的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据《企业会计准则第14号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

# 与税收相关的承租人会计处理变化

## 承租人和出租人对租赁合同的拆分

**案例：**出租人向承租人出租推土机、货车以及长臂挖掘机供承租人用于采矿经营，租赁期为4年。出租人同时同意在整个租赁期内对每个设备进行维护。合同总对价为CU600,000（分4期支付，每年支付CU150,000）以及取决于维护长臂挖掘机所需工时数的可变付款额。可变付款额最高不超过长臂挖掘机置换成本的2%。对价包含了针对每个设备的维护服务成本。

承租人根据新租赁准则将非租赁成分（维护服务）与每一项设备租赁分开并单独进行会计处理。承租人并未选择简便方法。

出租人和承租人得出结论认为推土机租赁、货车租赁和长臂挖掘机租赁均分别代表单独的租赁成分，并最终得出结论认为合同存在3个租赁成分与3个非租赁成分（维护服务）；承租人按照各租赁部分及非租赁部分的单独价格的相对比例分摊合同对价，而出租人则应采用收入准则来分摊合同中的对价。

## 与税收相关的承租人会计处理变化

### 承租人和出租人对租赁合同的分拆

**案例（续）：**现实中存在若干供应商为类似的推土机和类似的货车提供维护服务。因此，这2项租赁设备的维护服务存在可观察的单独价格。承租人能够确定推土机和货车的维护服务的可观察单独价格分别为CU32,000和CU16,000（假设其具有与出租人订立的合同相似的付款条款）。长臂挖掘机是高度专门化的设备，因此其他供应商并不租赁类似的挖掘机或提供相关维护服务。尽管如此，出租人为向其购买类似长臂挖掘机的客户提供为期4年的维护服务合同。这4年维护服务合同的可观察对价为固定金额CU56,000（在4年内支付），以及取决于维护长臂挖掘机所需工时数的可变付款额。可变付款额最高不超过长臂挖掘机置换成本的2%。因此，承租人估计长臂挖掘机维护服务的单独价格为CU56,000加上任何的可变付款额。承租人能够确定推土机、货车和长臂挖掘机租赁的可观察单独价格分别为CU170,000、CU102,000和CU224,000。

承租人将合同中的固定对价（CU600,000）分摊至各个租赁与非租赁成分，具体如下：

CU	推土机	货车	长臂挖掘机	合计
租赁成分	170,000	102,000	224,000	496,000
非租赁成分	32,000	16,000	56,000	104,000
<b>固定对价总额</b>	<b>202,000</b>	<b>118,000</b>	<b>280,000</b>	<b>600,000</b>

# 新租赁准则对出租方的税务影响

# 新租赁准则可能的税务影响

## 增值税



1



• 出租方如何计算缴纳税款？



2



• 发票开具？



3



• 租赁的拆分与合并：混合销售**vs**兼营？



# 出租方税务影响

## 增值税下的租赁定义与新租赁准则差异税务影响

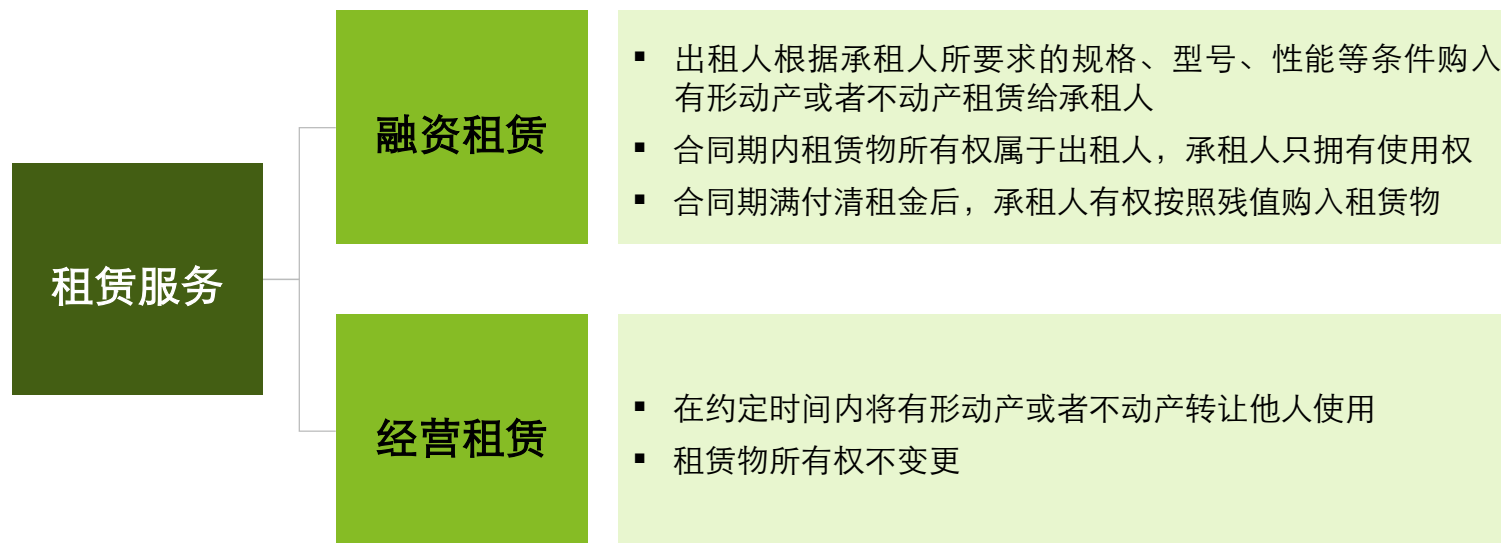
### 增值税税务处理

	业务		36号文规定			
			税目	应税销售额	税率	承租方进项税抵扣
融资租赁	直租	有形动产	租赁服务	全部价款+价外费用，扣除利息、车购税	17%	可抵扣
		不动产			11%	
	售后回租	有形动产	贷款服务	全部价款+价外费用（不含本金），扣除利息	6%	不可抵扣
		不动产				
经营租赁	有形动产经营租赁服务		租赁服务	全部价款+价外费用	17%	可抵扣
	不动产经营租赁服务		租赁服务	全部价款+价外费用	11%	可抵扣

# 出租方税务影响

## 增值税下的租赁定义与新租赁准则差异的税务影响

### 增值税中租赁定义



定义的差异对出租人增值税差额征税的影响：会计上的融资租赁可能无法享受税收上按融资租赁差额征税政策对待。尤其，需要考虑可撤销租赁的影响。

# 出租方税务影响

## 交易拆分下的增值税税务影响

- 混合销售：从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。
- 兼营：纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

新租赁准则要求对包含租赁和非租赁部分的合同进行分拆，具体由出租人应当根据《企业会计准则第14号——收入》关于交易价格分摊的规定分摊合同对价，该分摊方式可能和现有的混合销售、兼营方式下税收收入确认规则不一致。

# 新租赁准则对承租方的税务影响

# 承租方税务影响

## 承租方折旧的企业所得税处理

### 折旧的企业所得税税务处理

类型	折旧
融资租赁	可以扣除折旧
经营租赁	不可以扣除折旧

# 承租方税务影响

## 承租方企业所得税处理

### 新租赁准则下经营租赁主要纳税调整项目

会计项目	纳税调整
折旧	不可以扣除/纳税调增
资产减值损失	不可以扣除/纳税调增
利息	不可以扣除/纳税调增
租赁资产/负债调整损益	做纳税调整
可变租赁付款额	做纳税调整
实际支付的租金	可以扣除/纳税调减

# 新租赁准则可能的税务影响

## 承租方企业所得税处理

01



- 不区分融资租赁和经营租赁，如何满足税法合规规定？

02



- 承租方会计上提折旧如何和税法协调？

03



- 出租方账面利息的所得税处理

04



- 境外出租方税务影响

# 承租方税务影响

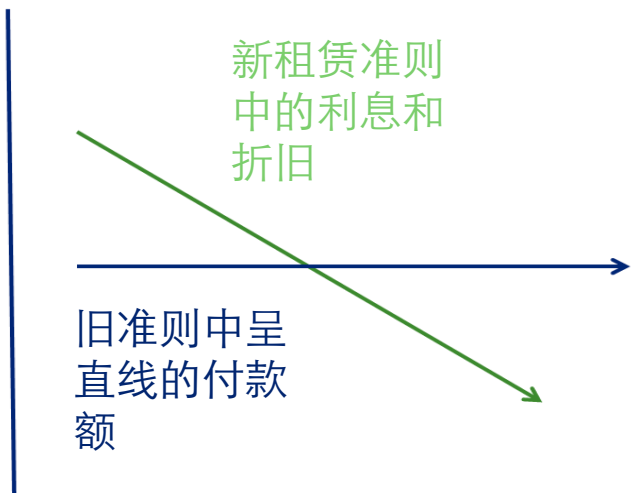
## 承租方递延所得税确认影响

### 资产负债表

- 在资产负债表上确认租赁资产和租赁负债。
- 按不可避免的租赁付款额的现值进行初始计量。

费用状况

### 收益表



时间



资产和负债



对负债比率的影响



利息、税项、折旧及摊销前利润(EBIDA)



盈利状况（在租赁期的最初几年内利润较低）



利息和折旧呈现前高后低状态，因此租赁前期可能要确认较大的递延所得税资产。



# 新租赁准则可能的税务影响

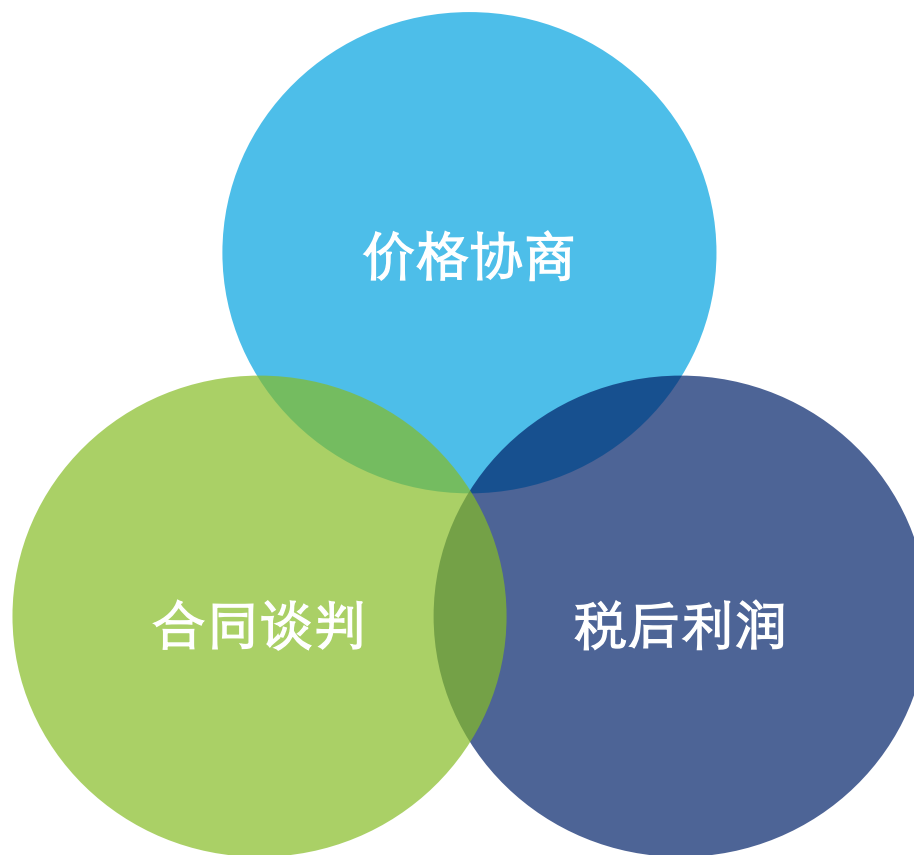
## 印花税



不区分融资租赁和经营租赁，  
还按“借款合同”征税吗？

# 新租赁准则可能的税务影响

## 业务经营的影响



# 演讲人简介



**段从军 总监**  
**税务及商务咨询**

电话: +86 10 8512 4011

手机: 138 1126 4131

电子邮件:  
[alduan@deloitte.com.cn](mailto:alduan@deloitte.com.cn)

- 段从军先生是德勤北京税务及商务咨询部总监，高级会计师。
- 段先生拥有20年的税务工作经历，先后就职于税务机关、央企集团和某外资集团。段先生对国内各个税种都有丰富的实务操作经验，尤其擅长税务筹划、税务争议协调、税务风险控制、国际税收、税务健康检查、出口退税和转让定价等全面税务业务。
- 段先生税务筹划经验丰富，可进行大型的、跨税种的税务筹划方案设计；段先生经常进行税务争议协调处理，在税务稽查、纳税评估、税收协定待遇争议等方面具有丰富应对经验。段先生的独到税务经历，让他具备处理跨税务机关和海关税收事项的能力，并在此领域拥有诸多成功经验。
- 段先生密切追踪租赁行业发展趋势，在租赁行业税务稽查应对、税务咨询、架构筹划等方面经验丰富，可为客户提供全方位的税务服务。
- 段先生作为行业内专家，常受邀出席各类论坛、税务机关培训研讨会等。
- 段先生经常在国际国内刊物发表文章，并出版有《进出口税收和出口退税实务与案例》和《国际税收实务与案例》，他还参与编写了税务总局教材《转让定价调查与调整实务问答》。



#### 关于德勤全球

**Deloitte** (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司（即根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”），以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司（又称“德勤全球”）并不向客户提供服务。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计及鉴证服务、德勤管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤通过遍及全球逾150个国家的成员所网络为财富全球500强企业中的80%企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务，协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约245,000名德勤专业人员如何致力成就不凡，欢迎浏览我们的[Facebook](#)、[LinkedIn](#) 或 [Twitter](#) 专页。

#### 关于德勤中国

德勤于1917年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下，为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证服务、德勤管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验，同时致力于中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展做出重要贡献。敬请访问 [www2.deloitte.com/cn/zh/social-media](http://www2.deloitte.com/cn/zh/social-media)，通过德勤中国的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。