

所得税准则应用案例——单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

【例】2×22年1月1日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期7年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为450 000元（不含税），在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5.04%。在租赁期开始日（即2×22年1月1日，下同），甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为2 600 000元，甲公司已支付与该租赁相关的初始直接费用50 000元。甲公司在租赁期内按照直线法对使用权资产计提折旧。假定按照适用税法规定，该交易属于税法上的经营租赁，甲公司支付的初始直接费用于实际发生时一次性税前扣除，每期支付的租金允许在支付当期进行税前抵扣，甲公司适用的所得税税率为25%。假设甲公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。

分析：本例中，在租赁期开始日，甲公司租赁负债的账面价值为2 600 000元，计税基础（即账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额）为0，产生可抵扣暂时性差异2 600 000元；甲公司使用权资产的账面价值为2 650 000元（2 600 000+50 000），其中按照与租赁负债等额确认的使用权资产部分（2 600 000元）的计税

基础（即收回资产账面价值过程中计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额）为 0，产生应纳税暂时性差异 2 600 000 元。

根据《企业会计准则解释第 16 号》（财会〔2022〕31 号）第一项内容的相关规定，对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）、且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易，不适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条（二）、第十三条关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当根据《企业会计准则第 18 号——所得税》等有关规定，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。按照上述规定，甲公司在上述租赁交易中，租赁负债及按照与租赁负债等额确认的使用权资产部分，其账面价值与计税基础之间的暂时性差异，均满足递延所得税确认条件，因此应当分别确认递延所得税资产及递延所得税负债。

本例中，计入甲公司使用权资产的租赁初始直接费用的账面价值为 50 000 元，计税基础为 0（根据税法规定初始直接费用已从支付当年应纳税所得额中全额扣除，因此未来收回资产账面价值过程中计算应纳税所得额时按照税法规定

可以自应税经济利益中进一步抵扣的金额为 0)，产生应纳税暂时性差异 50 000 元；同时，由于该初始直接费用影响交易发生时的应纳税所得额，因此不适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条（二）豁免初始确认递延所得税负债的规定，甲公司应当就该初始直接费用相关的暂时性差异确认相应的递延所得税负债。

租赁期开始日，甲公司确认的使用权资产与租赁负债及其递延所得税情况如下：

单位：元

| 项 目 | 账面价值 | 计税基础 | 可抵扣暂时性差异/ (应纳税暂时性差异) | 递延所得税资产/ (递延所得税负债) |
|----------|-----------|------|-------------------------|-----------------------|
| 使用权资产： | 2 650 000 | 0 | (2 650 000) | (662 500) |
| 租赁负债等额部分 | 2 600 000 | 0 | (2 600 000) | (650 000) |
| 初始直接费用 | 50 000 | 0 | (50 000) | (12 500) |
| 租赁负债： | 2 600 000 | 0 | 2 600 000 | 650 000 |

1. 租赁期开始日，甲公司关于递延所得税影响的账务处理为：

借：递延所得税资产 650 000 (=2 600 000×25%)
 所得税费用 12 500
 贷：递延所得税负债 662 500(=(2 600 000+50 000)×25%)

注：甲公司关于租赁交易等账务处理略，下同。

2. 租赁期第 1 年，甲公司计提租赁负债利息 131 040 元 (2 600 000×5.04%)，甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额 450 000 元，甲公司租赁期第 1 年年末租赁负债账面价

值为 2 281 040 元 (2 600 000+131 040-450 000)，与年初相比，租赁负债账面价值减少 318 960 元，相关的可抵扣暂时性差异亦减少 318 960 元。甲公司相应调整递延所得税资产的账面价值，账务处理为：

借：所得税费用 79 740 (=318 960×25%)

贷：递延所得税资产 79 740

同时，甲公司使用权资产在初始确认时的账面价值（未计提折旧前）为 2 650 000 元，按直线法在 7 年内计提折旧，年折旧费为 378 571 元 (2 650 000 ÷ 7)。租赁期第 1 年年末，使用权资产的账面价值减少 378 571 元，相关的应纳税暂时性差异亦减少 378 571 元。甲公司相应调整递延所得税负债的账面价值，账务处理为：

借：递延所得税负债 94 643 (=378 571×25%)

贷：所得税费用 94 643

3. 租赁期第 2 年及以后年度，甲公司比照第 1 年进行账务处理，具体账务处理略。

甲公司关于该租赁交易产生的所得税相关项目应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》等有关规定在财务报表中进行列示和披露。

注：450 000 × (P/A, 5.04%, 7) = 2 600 098 元，为便于计算，本例中作尾数调整，取 2 600 000 元。

分析依据：《企业会计准则解释第 16 号》第一项内容；

《企业会计准则第 18 号——所得税》第四条、第五条、第六条、第十一条（二）、第十三条、第二十三条、第二十四条、第二十五条等相关规定；《企业会计准则讲解（2010）》第 264-271 页、第 273-274 页、第 277-278 页、第 285-286 页等相关内容。