

# 电站租金收入确认基于行政批文还是交易实质

贺泽禹

(五凌电力有限公司 长沙 410004)

**【摘要】**发电企业投资建设的抽水蓄能电站因运营模式存在问题在未签订合同、未支付租赁费却又形成部分事实上的租赁关系时,是基于行政批文还是交易实质来确认租金收入并确定纳税义务?本文对此种特殊租金收入的会计处理进行分析,以供商榷。

**【关键词】**行政批文 交易实质 租金收入 确认

## 一、案例简介

在特定的历史条件下,W发电公司投资建设了一座抽水蓄能电站,并作为业主负责经营和管理。该电站于2×09年全面建成,是目前唯一由发电企业建设并经营的抽水蓄能电站。建成后因运行模式问题一直无法投入正常运营,为此,地方有关主管部门组织电站所在地电网、其他发电企业等单位多次协调,各方意见不一。最终由地方主管部门提出初步处理意见上报,国家有关主管部门于2×12年8月下发了正式文件。

文件核定该抽水蓄能电站年租赁费为38 841万元(含税),年租赁费由H电力公司消化50%,发电企业和用户各承担25%;发电企业承担的部分通过H电力公司在用电低谷招标采购抽水电量解决,用户承担的部分纳入销售电价调整方案统筹解决。在用电低谷招标采购该电站抽水电量具体办法须报地方有关主管部门批准后方可执行。上述租赁费标准自2×12年1月1日起执行,有效期暂定三年。

## 二、W公司对该电站相关租金收入的确认

1. 2×12年发生了H电力公司使用W公司抽水蓄能电站进行调峰业务。文件规定由用户承担的当年部分,H公司已纳入销售电价调整方案统筹解决,W公司进行了收入确认。

2. 在完成2×12年财务决算并经董事会批准报出财务报告后,W公司仍未能与H电力公司达成租赁协议,也未能收到文件中规定的由H电力公司消化的50%的租赁费。H公司表示,该抽水蓄能项目建设超前,在所在省未来核电厂并网运行前,对电网安全运行的作用不明显,不能强行由H公司租赁转移投资风险。鉴于此,W公司2×12年未按文件中“年租赁费38 841万元(含税)由H电力公司消化50%”的规定确认租金收入和应收租赁款。

3. 文件规定发电企业承担的部分通过电网企业在用电低谷招标采购抽水电量解决。因发电企业是否参与招标、参与多少均由发电企业自己掌握,无法强行分摊和利益转移,因此H公司未能组织招标,W公司2×12年未确认该租金收入。区域内相关发电企业都认为不需抽水蓄能电站为其调峰,若被动参与抽水蓄能电站供电,将导致自身部分利益被动转移到抽水蓄能电站,加剧经营困难。按照“谁受益谁分摊、谁投资谁承担风险”的原则,它们不应参与抽水蓄能电站租赁费用的分摊。

4. 2×13年,W公司基于对当前现实和未来情况的综合分析,判断未来即使省内投产核电,是否租赁电站调峰的决定权仍属于电网公司,电站租赁能否正常实现存在太多的不确定因素,认为发电企业继续持有该电站资产已无利可图。于是W公司将该抽水蓄能电站出让给了G公司,G公司与H电力公司为关联企业。出让附有一个条件,就是由G公司协调H电力公司支付2×12年由H电力公司消化的年租赁费。协议达成日期在W公司2×12年财务报告批准报出日之后。该附加条件得到兑现,W公司于2×13年收到该租赁费时确认了租赁收入。2×12年和2×13年,在不包含该项租赁收入的情况下,W公司都盈利且都有应纳税所得额。

## 三、对W公司2×12年租金收入确认的争议

2×13年下半年,有关部门对W公司进行财务执法检查,认为W公司2×12年少计租金收入和少交企业所得税。其认为,国家下达的行政批文具有法律严肃性,当然会得到执行,应由电力公司承担50%租赁费符合让渡资产使用权收入确认的条件。

W公司认为,自己的处理符合会计准则的相关规定。在2×12年财务决算时,无法判断应由H电力公司承担的50%租赁费很可能流入企业。正是对未来无法正常租出抽

水蓄能电站取得租赁费的判断,才决定出售该电站,如果仅凭行政批文就能可靠地获得收入,那是持续持有该电站就将长期获利,根本无需出售。

W公司认为,行政批文解决的是电站资产租赁定价方式问题,文件中并没有要求H电力公司无条件承租。是否形成租赁的经济关系毕竟取决于企业市场行为,需与H电力公司具体协商并签订租赁协议;若H电力公司不租赁,W公司不可能获得文件规定的租赁费。2×13年收到了H电力公司的2×12年租赁费也是基于电站转让这一特殊前提实现的,并不足以证明行政批文能无条件得到落实。

#### 四、特殊情况下租金收入确认的具体分析

1. 会计确认租金收入应遵循的基本原则。企业应根据对方的信誉情况、对方当年的效益情况以及双方就结算方式、付款期限等达成的协议等进行判断。如果企业估计收入收回的可能性不大,就不应确认收入。对于使用费收入的金额能否可靠计量,则按企业与其资产使用者签订的合同或协议确定。据此,可以合理认为,关于租赁费的批文应理解为一种政府定价,不能凭此就认为经济利益很可能流入企业和收入的金额能够可靠计量。

《企业会计准则第14号——收入》规定,使用费收入金额按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。《企业会计准则第21号——租赁》指出,租赁是指在约定的期间内,出租人将资产使用权让与承租人,以获取租金的协议。这就明确了租赁收入确定的基础是有关合同或协议,并且出租人已实质将资产使用权让与承租人,这样才能形成租赁经济关系。这是判断W公司和H电力公司就抽水蓄能电站是否形成实质租赁经济关系的重要依据。另外,会计确认与计量应当以实际发生的交易或事项为基础,注重经济实质而非仅以法律形式,并且应坚持谨慎原则。此特殊运营模式关系下收入的确认与计量应当遵守《企业会计准则——基本准则》的相关规定。

2. 租金收入计入应纳税所得额的依据。根据税法的规定,对于租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。租金是以当事人双方存在租赁合同关系为前提的,租金收入即企业将自己的财产出租给其他企业或个人使用并从中收取的费用,更强调租赁物对承租人的使用价值和经济效益。租金收入应当按照合同约定的承租人应付租金的日期确认实现,表明租金的支付时间是租赁合同的重要条款,承租人应当按照租赁合同约定的租金支付时间履行支付租金的义务,因此自合同约定支付租金之日起,该笔租金在法律上就属于出租人所有,发生财产转移的法律效力。这表明计入应纳税所得额的租金收入的确认应当有合同关系和取得明确的应付租金的日期。

#### 3. 该业务的会计处理分析。

其一,对于国家有关主管部门下达的行政批文,应当认为其对该抽水蓄能电站以租赁模式运营时的租赁费进行了定价,而是否产生经济上的租赁交易关系才是确认收取租赁费的基础。由于W公司和H电力公司之间未能协商一致并签订租赁合同,故不能确认租赁收入。但如果H电力公司发生了使用该抽水蓄能电站调峰的行为,即使H电力公司无主动使用资产的动力,因为资产由H电力公司实际使用了,尽管未签订合同,仍应视为形成了事实上的租赁关系。

其二,必须强调租赁物对承租人的使用价值和经济效益。即使H电力公司非主动使用该电站资产,但因使用电站调峰确实带来了经济利益,且能可靠地予以确认和计量,基于市场平等交易原则就可认为H电力公司具有支付一定额度租赁费的可能。

其三,在未签订合同、未收到租赁费的情况下进行租赁费的确认,应当以实际发生的交易或事项为基础,注重经济实质而非仅以法律形式,并且应坚持谨慎原则。文件只能视为一个最高定价,具体还是要根据H电力公司使用该电站已调峰发电量占该电站设计的最大调峰发电量的比例乘以文件中租赁费最高定价额,来确认当年应收租赁费。将此租赁费与已确认的用户承担部分和其他发电企业确定不会承担部分之和进行比较,前者超过后者之和,则将前者超过后者之和的差额合理确认为很可能收到的H电力公司应消化的租赁费,如果前者低于后者之和,则不应确认。

综上所述,尽管有政府部门定价的批文,在未签订合同、未收到租赁费的情况下,并且H电力公司确实使用了该电站进行了调峰,尽管这种使用不完全基于市场平等交易原则,则应先按上述方法进行收入的确认,不确认或全部确认都不客观、公允。而对于该收入的纳税义务时间,由于当年确认的收入最终能否实现仍存在不确定性,根据税法规定的租金收入按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现的原则,由于这种事实上的租赁交易关系的商业理由明显不完全合乎逻辑,在未能协商一致并签订合同的情况下,应付租金时间判断无有效证据,必须考虑企业的实际负担等合理利益,根据企业所得税法的相关规定,此租金收入纳税义务发生时间应以实际收到款项时间或有其他证据证明H电力公司承诺支付时间为准。因此,即使W公司2×12年在会计上按上述方法确认了租赁收入和应收H电力公司租赁款,但在计算2×12年应纳税所得额时不应计入该未实现的收入。

#### 主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008