

浅析不动产经营租赁财税处理差异

曾云强

(四川空港花田建设发展有限责任公司,四川 成都 610200)

摘要:在有些企业的日常经营活动中,不动产经营租赁业务往往存在预付租金情况,预付租金业务在会计、税法处理上是存在差异的。现结合简单案例,就会计处理、增值税、企业所得税相关规定(假定不考虑房产税、印花税、城建税、折旧等)分别进行分析,以更加规范地进行财税处理,避免相关风险。

关键词:不动产经营租赁;财税差异;风险

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2021.19.056

1 涉及免租期,租金不一次性收取,分年度收取

案例(一):某集团下属 K 公司为一般纳税人,执行《企业会计准则》及解释,出租作为投资学性房地产核算的房屋给 M 公司办公使用,租期为 2018 年 7 月 1 日-2021 年 12 月 31 日,月租金 1 万元(含税)。合同约定商户分别于 2018 年 7 月 1 日、2019 年 7 月 1 日、2020 年 7 月 1 日支付租金 12 万元。其中合同约定 2018 年 7 月 1 日-2018 年 12 月 31 日为免租期,双方如合同履行, K 公司在收到租金时开具增值税专用发票给 M 公司,假定 K 公司符合简易计税条件。

1.1 会计处理

1.1.1 根据《企业会计准则——21 号租赁》:在租赁期内各个期间,出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入;如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的,则出租人应采用该方法。

1.1.2 根据《企业会计准则——21 号租赁》:出租人对经营租赁提供免租期的,出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法或其他合理的方法进行分配,免租期内应当确认租金收入。

根据以上规定:则 2018 年度确认收入 $=36/1.05/42*6=4.90$ 万元;2019 年、2020 年和 2021 年分别确认收入 $=36/1.05/42*12=9.80$ 万元。

1.2 增值税处理

根据《增值税暂行条例》:纳税人提供租赁服务,采取预收款方式,其纳税义务发生时间为收取预收款的当天,先开具发票的,为开具发票的当天。

根据上述规定,2018 年 7 月 1 日收取 12 万时,发生纳税义务行为,应计算缴纳增值税 $=12/1.05*5%=0.57$ 万元,2019 年 7 月 1 日和 2020 年 7 月 1 日同理计算分别为 0.57 万元。

1.3 企业所得税处理

根据《企业所得税法实施条例》第 19 条第 2 款规定:租金收入,按合同约定的应付租金的日期确认收入的实现。

根据上述规定,则:

2018 年会计确认收入 4.90 万元,2018 年企业所得税确认收入 11.43 万元,2018 年汇算所得税调增收入 $=6.53$ 万元。同时,合同负债账面价值 $=6.53$,计税基础 $=0$,新增可抵扣暂时性差异 6.53,确认递延所得税资产 $=6.53*25%=1.63$ 万元;

2019 年会计确认收入 $=9.80$ 万元,2019 年企业所得税确认收入 11.43 万元,2019 年汇算纳税调增收入 $=1.63$ 万元。同时,合同负债账面价值 $=8.16$,计税基础 $=0$,新增可抵扣暂时性差异 1.63,确认递延所得税资产 $=1.63*25%=0.41$ 万元;

2020 年会计确认收入 9.80 万元,2020 年企业所得税确认收入

11.43 万元,2020 年汇算纳税调增收入 $=1.63$ 万元。同时,合同负债账面价值 $=9.79$,计税基础 $=0$,新增可抵扣暂时性差异 1.63,确认递延所得税资产 $=1.63*25%=0.41$ 万元;

2021 年会计确认收入 9.79 万元(尾数调整),2021 年企业所得税确认收入 0 万元,2021 年汇算纳税调减收入 9.79 万元。同时,合同负债账面价值 $=0$ 万元,计税基础为 9.79 万元,应转回可抵扣暂时性差异 9.79 万元,转回递延所得税资产 $=9.79*25%=2.45$ 万元。

1.4 分录参考如下

1.4.1 2018 年 7 月 1 日

DR:银行存款 12

CR:合同负债 11.43

应交税费-应交增值税(简易计税)0.57

1.4.2 2018 年 12 月 31 日:

DR:合同负债 4.90

CR:主营业务收入 4.90

DR:递延所得税资产 1.63

CR:所得税费用 1.63

1.4.3 2019 年 7 月 1 日

DR:银行存款 12

CR:合同负债 11.43

应交税费-应交增值税(简易计税)0.57

1.4.4 2019 年 12 月 31 日

DR:合同负债 9.80

CR:主营业务收入 9.80

DR:递延所得税资产 0.41

CR:所得税费用 0.41

1.4.5 2020 年 7 月 1 日

DR:银行存款 12

CR:合同负债 11.43

应交税费-应交增值税(简易计税)0.57

1.4.6 2020 年 12 月 31 日

DR:合同负债 9.80

CR:主营业务收入 9.80

DR:递延所得税资产 0.41

CR:所得税费用 0.41

1.4.7 2021 年 12 月 31 日

DR:合同负债 9.79

CR:主营业务收入 9.79

DR:所得税费用 2.45

CR:递延所得税资产 2.45

表格总结展示,见表 1。

2 不涉及免租期,租金一次性收取。

表 1

年份	租金收入	确认收入			递延所得税资产
		会计	税法	差异	
2018	12	4.90	11.43	6.53	1.63
2019	12	9.80	11.43	1.63	0.41
2020	12	9.80	11.43	1.63	0.41
2021		9.79	0	-9.79	-2.45
合计	36	34.29	34.29	0	0

案例(二):某集团下属 K 公司为一般纳税人,执行《企业会计准则》及解释,出租作为投资性房地产核算的房屋给 M 公司办公使用,租期为 2018 年 1 月 1 日-2020 年 12 月 31 日,年租金 12 万元(含税)。合同约定 2018 年 1 月 1 日一次性收取租金 36 万元,双方如约履行合同,K 公司在收到租金时开具增值税专用发票给 M 公司,假定 K 公司符合简易计税条件。

2.1 会计处理规定

根据《企业会计准则-21 号租赁》规定:对于经营租赁的租金,出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益;其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法。每年应确认租金收入 = $36/1.05/3=11.43$ 万元

2.2 增值税规定

根据《增值税暂行条例》:纳税人提供租赁服务,采取预收款方式,其纳税义务发生时间为收取预收款的当天,先开具发票的,为开具发票的当天。

2018 年 1 月 1 日发生纳税义务行为,应计算缴纳增值税 = $36/1.05*5%=1.71$ 万元。

2.3 企业所得税处理

两种处理方式:

2.3.1 根据《企业所得税法实施条例》第 19 条第 2 款规定:租金收入,按合同约定的应付租金的日期确认收入的实现;

2.3.2 根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79 号)规定:如果交易合同或协议规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,出租人可以按照收支支配原则,在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。

方式 1:

2018 年会计确认收入 11.43 万元,2018 年企业所得税确认收入 34.29 万元,2018 年汇算所得税调增收入 =22.86 万元。同时,合同负债账面价值 =22.86,计税基础 =0 万元,新增可抵扣暂时性差异 22.86 万元,确认递延所得税资产 = $22.86*25%=5.72$ 万元;

2019 年会计确认收入 11.43 万元,2019 年企业所得税确认收入 0 万元,2019 年汇算所得税调减收入 =11.43 万元。同时,合同负债账面价值 11.43 万元,计税基础 0 万元,转回递延所得税资产 = $11.43*25%=2.86$ 万元;

2020 年会计确认收入 11.43 万元,2020 年企业所得税确认收入 0 万元,2020 年汇算所得税调减收入 =11.43 万元。同时,合同负债账面价值 0 万元,计税基础 0 万元,转回递延所得税资产 = $11.43*25%=2.86$ 万元。

参考分录如下:

(1)2018 年 1 月 1 日

DR:银行存款 36

CR:合同负债 34.29

应交税费-应交增值税(简易计税)1.71

(2)2018 年 12 月 31 日

DR:合同负债 11.43

CR:主营业务收入 11.43

DR:递延所得税资产 5.72

CR:所得税费用 5.72

(3)2019 年 12 月 31 日

DR:合同负债 11.43

CR:主营业务收入 11.43

DR:所得税费用 2.86

CR:递延所得税资产 2.86

(4)2020 年 12 月 31 日

DR:合同负债 11.43

CR:主营业务收入 11.43

DR:所得税费用 2.86

CR:递延所得税资产 2.86

表格总结展示,见表 2。

表 2

年份	租金收入	确认收入			递延所得税资产
		会计	税法	差异	
2018	36	11.43	34.29	22.86	5.72
2019		11.43	0	-11.43	-2.86
2020		11.43	0	-11.43	-2.86
合计	36	34.29	34.29	0	0

若采取第 2 种处理方式,则不存在税会差异,则每年会计结转收入即为企业所得税收入,此处不再赘述。

3 会计和税法差异分析

企业进行会计处理,应按照《企业会计准则》规定执行,涉税事项严格按照国家《税法》规定处理,即企业应严格区分会计是会计,税法是税法。如:按照《企业会计准则——14 号收入》规定,企业应当于履行相关义务,即客户取得相关控制权时确认收入,而并没有规定以开具发票为确认收入的标志,则体现了会计和税法不能混为一谈。所以,企业在今后进行经济业务事项处理时,严格区分会计和税法,避免相关税会风险。

作者简介:曾云强(1986,1-),男,汉族,四川成都人,大学本科学历,中级会计师、注册税务师,研究方向:财税方向。