

企业收取设备租金的税务处理

■ 刘拥军

企业在发生房屋出租、土地与其他设备等让渡资产使用权业务时,通常会按照合同或协议规定收取租金。租金收取的时间可能发生在租赁业务开始,也可能发生在租赁业务结束,更多的是发生在租赁期间。实际工作中,企业还会根据经营情况的变化,改变原有决定,通过协商,预先收取部分未到期租金。对此,企业应根据不同情况,进行不同的税务处理。

例如:某生产企业把一台闲置的设备对外出租,租赁期限为两年,即2010年10月1日~2012年9月30日,每年租金为60 000元,月租金5 000元。该企业按月预缴企业所得税。下面,根据企业收取租金的不同时间,分别作出不同的税务处理。

假设一:租赁合同或协议中约定,租赁业务开始时,出租方一次性预先收取全部租金,即2010年10月1日收取租金120 000元。

1.营业税。《中华人民共和国营业税暂行条例》第十二条规定:“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。”《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定:“条例第十二条所称收讫营业收入款项,是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收

取的款项。条例第十二条所称取得索取营业收入款项凭据的当天,为书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天。”第二十五条进一步明确:“纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”因此,企业应就2010年10月1日收取的两年租金120 000元,在2010年11月纳税申报时缴纳营业税6 000元($120\,000 \times 5\%$,此处暂不考虑城建税及教育费附加等)。

2.企业所得税。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条的规定,“企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”而《企业所得税法实施条例》第十九条规定:“企业所得税法第六条第六项所称租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。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。”可见,《企业所得税法实施条例》对租金收入的规定不是完全按照权责发生制原则确认的,而是接近于收付实现制。税收与

会计确认的不同会产生时间性差异,企业应将会计当期确认的租金收入与实际收取的租金收入差额作纳税调整处理。

在《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)第一条“关于租金收入确认问题”中规定:“根据《企业所得税法实施条例》第十九条的规定,企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入,应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中,如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,根据《企业所得税法实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则,出租人可对上述已确认的收入,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。出租方如为在我国境内设有机构场所且采取据实申报缴纳企业所得税的非居民企业,也按本条规定执行。”

从上述文件规定中可以看出,纳税人租赁业务跨年度且租金提前一次性收取的,可以按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现,也可以按照国税函[2010]79号文件的规定,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。

(1)假如按照《企业所得税法实施条例》第十九条的规定处理,企业在2010年11月申报纳税时,就应当将取得

的120 000元租金收入一次性申报缴纳企业所得税。由于税法一次性确认收入与会计分期确认收入的不同,形成了可抵减时间性差异105 000元($120\,000 - 5\,000 \times 3$),应在以后年度的纳税所得中扣除。该项金额需要通过企业所得税汇算清缴予以调整,分别为:2010年调增应纳税所得额105 000元($120\,000 - 5\,000 \times 3$),2011年和2012年分别调减应纳税所得额60 000元($5\,000 \times 12$)和45 000元($5\,000 \times 9$)。

(2) 假如企业按照国税函[2010]79号文件的规定处理,应在租赁期内,将租金分期均匀计入相关年度收入。根据《企业所得税法实施条例》第一百二十八条的规定,企业所得税分月或者分季度预缴,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴。《国家税务总局关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知》(国税函[2008]635号)第一条规定:“实际利润额为按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额。”此时,由于租金收入的确认体现了权责发生制和配比原则,税法与会计准则的规定趋于一致,二者确认的当期租金收入相同,该项业务不会产生暂时性差异,不存在纳税调整事项,以后也无需调整,因此企业只需按实际利润额预缴即可。

假设二:租赁合同或协议中约定,在租赁业务结束时一次性收取全部租金,即2012年9月30日收取租金120 000元。

1. 营业税。根据《营业税暂行条例》第十二条与《营业税暂行条例实施细则》第二十四条的规定,该企业应在2012年10月申报纳税时缴纳营业税6 000元($120\,000 \times 5\%$)。

2. 企业所得税。按照国税函[2010]79号文件的规定,企业要将出租收入分期均匀计入租赁期内相关年度,必须同时具备两个条件:一是合同或协议规定租赁期限为跨年度;二



是租金为提前一次性支付。由于该企业的租赁合同或协议中约定在租赁业务结束时一次性收取全部租金,不符合上述规定的条件。因此,该企业的所得税纳税义务发生时间应为租赁合同或协议中约定的支付租金日期,即2012年9月30日。企业只能按照《企业所得税法实施条例》第十九条的规定处理,即按合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。在这种情况下,企业在2010年与2011年无需就预收租金缴纳企业所得税,仅在2012年缴纳税款。

按照政策规定,由于税法与会计确认收入的时间不同,形成了应纳税时间性差异75 000元($120\,000 - 5\,000 \times 9$),该项金额需要通过企业所得税汇算清缴予以调整,分别为:2010年和2011年分别调减应纳税所得额15 000元($5\,000 \times 3$)和60 000元($5\,000 \times 12$),2012年调增应纳税所得额75 000元($5\,000 \times 15$)。

假设三:租赁合同或协议中约定,在租赁结束时一次性收取全部租金。但由于该企业在2011年8月出现资金运转困难,要求承租方提前支付2010年10月1日~2011年12月31日期间的租金75 000元,支付日为2011年10月1日。其余租金按原定合同或协议规定时间

进度支付。

1. 营业税。根据《营业税暂行条例实施细则》第二十五条第二款的规定,该企业在2011年11月申报纳税时应缴纳营业税3 750元($75\,000 \times 5\%$);2012年9月收取剩余租金45 000元时,应在2012年10月申报纳税时缴纳营业税2 250元($45\,000 \times 5\%$)。

2. 企业所得税。企业合同或协议中虽然规定了租赁期限跨年度,但并未规定租金提前一次支付,而是在约定的租赁期结束时一次性收取全部租金,即使是在租赁期内预收了部分租金,仍然不符合国税函[2010]79号文件规定的条件,因此只能按照《企业所得税法实施条例》第十九条的规定处理,即合同约定的承租人应付租金的日期2012年9月30日为企业所得税纳税义务发生时间。在这种情况下,企业在2010年与2011年无需就预收租金事宜缴纳企业所得税,仍应在2012年缴纳税款。由于预收部分租金而形成的税法与会计确认收入时间不同所导致的应纳税时间性差异75 000元在2010年、2011年与2012年的调整与假设二相同。■

(作者单位:天津市南开区地方税务局)

责任编辑 刘莹