经营租赁业务若干财税问题分析

左占卫 赵新贵

租赁业务是现代企业融资的一种重要形式,包括融资租赁和经营租赁。我国会计准则和税法都对融资租赁规定了一定的标准和条件,将不符合融资租赁标准和条件的租赁归类为经营租赁。营业税政策下,经营租赁属于“服务业”税目,“营改增”后,有形动产租赁作为部分“现代服务业”纳入试点业务,改征增值税。本文拟对几种特殊情况下的经营租赁业务的财税处理进行分析。

一、出租人提供免租期的税务与会计处理

作为现代企业的一种营销模式,出租人往往会采取给予承租人一定期限免租期的激励措施。

[例1]甲公司2012年6月份将一处闲置厂房出租给乙公司,根据双方签订的经营租赁合同,租赁期限为2012年7月1日—2017年6月30日。2012年下半年和2013年全年免收租金,以后每年1月份和7月份分别收取租金120万元,租赁期内共收租金

840万元。

(一) 出租人的税务与会计处理

1. 营业税处理。根据《营业税暂行条例》第12条,营业税纳税义务发生时间为纳税人发生应税行为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。《营业税暂行条例实施细则》第24条进一步解释,“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,“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或应税行为完成的当天。本例中双方签订的合同明确规定2012年下半年和2013年全年为免租期,因此2012年下半年和2013年不产生营业税纳税义务,以后每年1月份和7月份收取租金时,计算缴纳营业税6万元(120×5%)。

2. 所得税处理。我国企业应纳税所得额的计算以权责发生制为原则,但对于租金收入,《企业所得税法实施条例》第19条作了特别规定,即租金收入应按照合同约定的承租人应付租

应改变国内并购固有的思维定式,按“国际人”的思维来考虑税务风险事项。海外并购更多关注程序,要求“程序正义”,结果和过程都应该“能拿得上台面”。

(二) 专业团队组建

在并购团队中应配备专业税务人士,如聘请外部税务顾问或要求外部并购团队成员(律师或会计师)就并购的税务风险单独阐述意见或出具专项意见,可要求税务专家对未来一些重大税务的不确定事项进行评估,包括但不限于产品供应链所涉及的流转税、关税、外汇管制、关联交易事项,被并购所在国对常设机构的监管,利润或股利汇出以及对利息、特许权使用费的预提所得税政策等税务事项。

(三) 税务风险过滤程序

尽管海外并购的税务事项很复杂,但由于大多数税务风险都集中地出现在某些特定领域(如未决税务事项、股息红利汇

出、资本的跨境流动、国际税收协定的税务抵免等方面),因此可以通过并购税务风险过滤程序来管控风险,即制定税务风险事项表格,将容易发生风险的交易、曾经发生过重大税务风险的事项等记入特定表格,要求相关人士在并购前后进行逐项比对,一一消除,对重大税务风险进行过滤。

(四) 税务风险保障机制

并购之前,买方应制定税务风险保障机制来降低风险,可采取以下具体措施:要求被收购企业主管税务当局出具无偷税及无税务争议事项的文件;要求卖方对被收购企业以前的税务风险提供保证;直接在购买价中提取相当于税务风险估算值的款项作为准备,在购买时暂不支付,而是在上述风险消除以后再支付给卖方。

(作者单位:中国高速传动设备集团有限公司)

责任编辑 张璐怡

金的日期确认收入的实现。这一规定实际上已不完全属于权责发生制,而更接近于收付实现制。因此甲公司2012年下半年和2013年不确认收入,以后每年1月份和7月份收取租金时再确认收入。

3. 会计处理。根据《企业会计准则第21号——租赁》,出租人对经营租赁中的租金应在租赁期内各个期间按照直线法或其他更为系统合理的方法确认为当期损益。对于出租人提供免租期激励措施的,《企业会计准则解释第1号》(财会[2007]14号)规定,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,免租期内出租人应当确认租金收入。甲公司在不扣除免租期的整个租赁期内共应收租金840万元,从2012年7月起,每月应确认收入14万元 $[840 \div (5 \times 12)]$,同时确认一项应收款。由于免租期内未收的租金要在一年半后才能逐期收回,因此该项应收款在资产负债上应作为“长期应收款”列示。具体的会计处理为:

(1) 2012年下半年和2013年期间,每月确认收入14万元,借记“长期应收款”14万元,贷记“其他业务收入”14万元。由于按照税法的规定在免租期内不确认收入,因此免租期内会计上确认的应收款项在未来计税时按照税法可以扣除的金额为0。2012年下半年确认的“长期应收款”账面价值共84万元,2013年确认的“长期应收款”账面价值为168万元,而其计税基础均为0,产生应纳税暂时性差异,在符合条件的情况下,应确认相关的递延所得税负债。假设甲公司适用的税率为25%,则每月应确认递延所得税负债3.5万元 $(14 \times 25\%)$,借记“所得税费用”3.5万元,贷记“递延所得税负债”3.5万元。

(2) 2014年1月收到租金时,借记“银行存款”120万元,贷记“其他业务收入”14万元、“长期应收款”106万元,同时转回以前期间确认的递延所得税负债26.5万元 $(106 \times 25\%)$,借记“递延所得税负债”26.5万元,贷记“所得税费用”26.5万元。

(3) 以后各期所得税会计处理。至2016年7月1日前,甲公司共收租金5次,递延所得税负债借方发生额累计132.5万元 (26.5×5) ,贷方发生额累计150.5万元 $[3.5 \times (6 + 12 \times 3 + 6 - 5)]$,尚未转回以前期间确认的递延所得税负债18万元 $(150.5 - 132.5)$,故2016年7月收到租金时,借记“递延所得税负债”18万元、“递延所得税资产”8.5万元,贷记“所得税费用”26.5万元。2016年8、9月转回已确认递延所得税资产计7万元 (3.5×2) ,10月转回已确认递延所得税资产1.5万元,借记“所得税费用”3.5万元,贷记“递延所得税负债”2万元、“递延所得税资产”1.5万元。

2016年11、12月确认递延所得税负债计7万元 (3.5×2) ,2016年年底递延所得税负债余额9万元 $(18 - 7 - 2)$,2017年1月份收到租金时,借记“递延所得税负债”9万元、“递延所得税资产”17.5万元,贷记“所得税费用”26.5万元。2017年2~6月每期会计确认收入时,转回已确认的递延所得税资产3.5万元,

共计转回17.5万元 (3.5×5) 。

(二) 承租人税务与会计处理

1. 所得税处理。根据《所得税法实施条例》第47条,以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照租赁期限均匀扣除。因此,乙公司从2012年7月起,每月税前可扣除租赁费14万元 $[840 \div (5 \times 12)]$ 。这里应注意,根据《关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号),企业当年度实际发生的相关成本、费用,由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证,在汇算清缴时,应补充提供该成本、费用的有效凭证。由于甲公司在免租期内并未发生营业税纳税义务,因此不可能向乙公司开具发票,那么乙公司在免租期内是否可以扣除租赁费呢?笔者认为,对这里的“有效凭证”应有正确的理解,而不能“唯发票论”,双方签订的租赁合同应当可以作为乙公司扣除租赁费的有效凭证。

2. 会计处理。根据《企业会计准则第21号——租赁》,承租人对经营租赁中的租金应在租赁期内各个期间按照直线法或其他更为系统合理的方法确认为当期损益。同时,财会[2007]14号文也规定,对于出租人提供免租期激励措施的,承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摊,免租期内应当确认租金费用。因此,乙公司的会计与税务处理一致,不存在差异。

二、出租人一次性收取租金的税务与会计处理

纳税人在租赁业务中一般很少采用按月收取租金的方式,多是按季、半年或年收取租金,甚至一次性收取若干年租金。

[例2] 承例1,假设甲公司于2012年7月1日向乙公司一次性收取五年租金840万元。

(一) 出租人的税务与会计处理

1. 营业税处理。2009年开始施行的《营业税暂行条例实施细则》第25条规定,纳税人提供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,甲公司2012年7月1日收取租金时,应就收取的五年租金全额缴纳营业税。

2. 所得税处理。经营租赁中出租人应按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。但是当出租人一次性收取多年甚至十几年的租金时,如果仍按这种办法处理,会使预收租金当年产生巨额应纳税所得额,而此后又会出现多年亏损,这对纳税人显然是不利的。因此,《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,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。应该注意,适用该文件必须符合以下条件:合同约定的租赁期限跨年度且租金是提前一次性收取。本例符合所要

求的条件,因此甲公司预收的五年租金可以分期均匀计入相关年度收入。

3. 会计处理。在会计处理上,出租人对经营租赁中的租金应在租赁期内各个期间按照直线法或其他更为系统合理的方法确认为当期损益。因此,甲公司的会计与税务处理一致。当然,如果甲公司预收的租金不符合国税函[2010]79号文规定的条件,或者即使符合条件但没有选择分期计入收入的方法,而是一次性计入收入,则其会计与税法处理仍存在差异。

(二) 承租人的税务与会计处理

与出租人提供免租期的处理方法类似,这里不再赘述。

三、“营改增”后有形动产租赁业务相关问题处理

自2012年我国开展“营改增”试点以来,租赁业中的有形动产租赁就纳入了试点范围,这里需要关注以下两个问题。

(一) 跨期租赁业务应纳税种

先后在各地开展的“营改增”试点工作都是以某一日期为试点开始日,这就必然导致相关企业存在大量的跨期业务,如“营改增”试点实施日之前已经签订合同,但其合同约定提供的服务延伸到试点实施日之后。一般而言,纳入“营改增”试点的跨期业务应按照纳税义务发生时间确定其应纳税种,但不同于其他纳入试点范围应税服务的是,有形动产租赁业务往往时间长、金额大,而“营改增”试点前签订的合同是基于当时的税收政策等条件和环境进行综合考量的,对这类业务如果不考虑税收政策的延续性,将对企业造成重大不利影响。因此,对于有形动产租赁服务,《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)规定,试点纳税人在该地区试点实施之日前签订的尚未执行完毕的租赁合同,在合同到期日之前继续按照现行营业税政策规定缴纳营业税。此前的《关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2012]71号)、《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)也有相同规定。

(二) 有形动产经营租赁简易计税方法的适用

营业税政策下,经营租赁业务适用5%的税率。“营改增”后,一般纳税人提供有形动产租赁服务适用税率为17%,是“营改增”试点中唯一适用17%税率的行业,这主要是考虑到纳税人购进或自制有形动产可以享受17%的进项税额抵扣。但是,很多企业用于租赁的动产大部分是“营改增”试点实施日之前就购进或自制的,无法获得进项税额抵扣,如果按17%的税率缴纳增值税,其税负将较“营改增”前大大增加,不符合结构性减税的精神。基于此,财税[2013]37号文及此前相关文件对这种情况都给予在试点期间可以适用简易计税方法的选择,即可按

3%的征收率计算缴纳增值税。这里应注意:

1. 有形动产经营租赁选择简易计税方法的范围。首先,一般纳税人经营租赁中可以选择简易计税方法的有形动产,必须是在该地区试点实施日之前购进或者自制的。其次,对于一般纳税人以试点实施前购进或者自制的有形动产为标的物的经营租赁,并非一定要求采取简易计税办法,而是也可以选择一般计税办法。承租人情况不同,其对增值税发票的要求也不同。如对于小规模纳税人,并不需要增值税进项税额抵扣,而对于一般纳税人,取得增值税专用发票就很重要。那么是否可以视承租人身份的不同而选择不同的计税办法呢?这显然是不行的,纳税人必须采取统一的计税办法。如《关于老设备经营租赁服务简易征收相关问题的公告》(上海市国家税务局公告2012年第8号)就明确,纳税人一经选用简易计税方式,其全部老设备提供的经营租赁服务均应按照简易计算方式征税,不得作部分选择。最后,财税[2013]37号文及此前相关文件均规定,一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务,一经选择适用简易计税方法计税,在36个月内不得变更。

2. 一般纳税人选择简易计税方法后,能否向承租企业开具增值税专用发票?财税[2013]37号文及此前的相关文件都未明确该问题。有观点认为,这种情况不能开具增值税专用发票,而且目前的防伪税控系统也不支持开具3%征收率的增值税专用发票,笔者认为此观点并不恰当。首先,一般纳税人有形动产租赁选择简易计税方法的征收率,与小规模纳税人的征收率均为3%,而不同于小规模纳税人的是,一般纳税人并不能向税务机关申请代开增值税专用发票,如果又不允许其自行开具增值税专用发票,显然不公平。其次,《关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)列举了纳税人可以按简易办法征收增值税的各类货物,而根据《关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函[2009]90号),财税[2009]9号文中列举的各类可按简易办法征收增值税的货物,只有纳税人销售使用过的固定资产和旧货必须开具普通发票,其他货物均可自行开具增值税专用发票。目前已出台的文件对于“营改增”后可选择简易计税方法的应税服务是否可以开具增值税专用发票并无限制性规定,所以纳税人以试点实施日之前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务,应该也可以开具增值税专用发票。至于目前防伪税控系统不支持开具3%征收率的增值税专用发票,这是因为此前一般纳税人适用简易计税办法可以开具增值税专用发票的货物,只有6%和4%两档征收率。这种技术上的问题是可以解决的,而不应该成为不能开具增值税专用发票的理由。■

(作者单位:无锡城市职业技术学院
江苏省连云港科学技术协会)

责任编辑 张璐怡