

建造船舶与租赁业务财税收入差异探究

许成 朱恭平■

税务部门依托税收大数据和风险
分析平台,对纳税人申报的税收信息
进行梳理、分析和审核后,会针对存
疑事项给纳税人推送异常信息,提醒
其存在的税收风险。本文以甲公司为例,
分析其2021年度企业所得税纳税
申报中发生财税收入差异的原因,提出
建议措施以帮助纳税人正确识别和
应对此类风险。

一、案例介绍

甲船舶制造有限公司(以下简称
甲公司)为增值税一般纳税人,自行
办理2021年度企业所得税汇算清缴。
办税人员在纳税申报过程中发现申报
系统弹出风险提示窗口:“贵公司当
年增值税申报表收入与A100000表第
1行(营业收入)+A100000表第11行
(营业外收入)+A105000表第1行3列
(收入类调增金额)+A105010表第23
行1列(销售未完工产品的收入)差异
过大,请核实数据准确性,如果有误,
请您及时更正”。甲公司遂委托税务师
自查异常信息。

二、风险识别

根据系统提示信息,税务师查阅
了相关信息,包括“应交税费——应交
增值税(销项税额)”“应交税费——简
易计税”明细科目,以及收入明细账
户、船舶销售合同和不动产租赁合同、
纳税申报记录等,发现主要存在下列
差异:《增值税及附加税费申报表》(一
般纳税人适用)主表“按适用税率计税

销售额”项目金额218 906万元,利润
表“营业收入”项目金额201 502万元。
2021年度企业所得税汇算清缴中,按
完工进度法纳税调增建造船舶收入
13 440万元。以风险提示所描述逻辑,
存在差额3 964万元[218 906 - (201 502
+13 440)]。

三、差异分析与风险应对

(一)建造船舶工期超过12个月财
税收入差异

甲公司与鼎盛海洋工程有限公司
签订DY4089船舶建造合同,主要条款
包括:工期为2021年4月1日~2022
年7月31日;合同含税总价款25 312
万元,不含税价款22 400万元(25 312
÷1.13);按船舶建造节点分六期付款,
分别对应于合同签字生效后、出具开
工证明文件后、船舶上船台(船坞)后、
船舶下水后及交船和保修期后,分别
按合同约定比例付款。

该船舶建造预算成本19 712万元。
至2021年年末,累计发生建造成本
11 827.20万元,完工进度60%(11 827.20
÷19 712)。

1. 会计处理。甲公司于2020年1月
1日开始执行《企业会计准则第14号
——收入准则》,按时点法确认船舶建
造收入,即在船舶交付客户时确认收
入。公司认为,DY4089船舶尚在建造
中,不符合收入确认条件。

2. 企业所得税收入。依据企业所
得税法实施条例,企业受托加工制造
船舶,持续时间超过12个月的,按

照纳税年度内完工进度或者完成的
工作量确认收入的实现。另按《国家
税务总局关于确认企业所得税收入
若干问题的通知》(国税函[2008]875
号)第二条规定,甲公司建造该船舶
收入能够可靠地计量,完工进度能够
可靠地确定,已发生和将发生的成
本能够可靠地核算。据此,甲公司对
DY4089船舶按完工进度法确认建造
合同应税收入13 400万元(22 400 ×
60%)。在年度企业所得税纳税申报
表中,通过《未按权责发生制确认收
入纳税调整明细表》(A105020)第7
行“(二)持续时间超过12个月的建
造合同收入”第2列“账载金额-本年”
填报0元,第4列“税收金额-本年”
填报13 440万元,第6列“纳税调整
金额”填报13 440万元。《纳税调整
项目明细表》(A105000)第12行“二、
扣除类调整项目”第4列“调减金额”
填报11 827.20万元(DY4089船舶建
造成本)。

3. 增值税。甲公司当年收到DY4089
船舶含税货款12 656万元,按合同约定,
在收到货款时开具增值税专用发票,不
含税价款11 200万元(12 656÷1.13)。

综上所述,甲公司对DY4089船舶
收入会计处理恰当,纳税调增应税收
入和申报的增值税收入符合税法规定,
虽然存在财税差异,但无税务风险。

(二)建造船舶工期未超过12个月
预收货款财税收入差异

1. 增值税收入。2021年度,甲公司
预收通达物流有限公司DY4116船舶

表1 2021年度应税收入与会计收入差异对照表 单位：万元

项目	增值税收入	企业所得税收入	会计收入
1.DY4089 船舶	11 200	13 440	0
2.DY4116、DY4999 船舶	6 200	0	0
3.2021.1.1~2023.12.31 房租	300	100	100
4.2019.1.1~2021.12.31 土地租金	96	96	96
合计	17 796	13 636	196

含税货款3 051万元、大海运输有限公司DY4999船舶含税货款3 955万元，合计7 006万元，不含税价款6 200万元(7 006÷1.13)。按合同约定，建造工期分别为2021年10月1日~2022年8月1日及2021年12月1日~2022年10月31日，并按建造船舶节点付款(同上例)。依照合同约定在收款到账后5个工作日内，卖方向买方开具增值税专用发票。甲公司2021年申报增值税收入6 200万元。

2.企业所得税收入。甲公司建造工期未超过12个月的船舶，未按完工进度法分期确认收入，而是选择与会计相同的处理方法，即在向客户交船时，按时点法确认收入。

虽然此项业务存在增值税收入、企业所得税收入与会计收入差异，但各项处理符合税法规定，不存在税收风险。

(三) 跨期收取房租收入财税差异

1. 增值税收入。2020年12月，甲公司与承租方乙公司签订房屋租赁合同，对原旧址建造的厂房、土地使用权对外出租。按合同约定：租期为2021年1月1日~2023年12月31日，年含税租金105万元，租金总额315万元，乙公司在2021年1月31日前一次性支付房租，甲公司在收取房租时出具增值税专用发票。按照《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定，纳税人提供租

赁服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，甲公司在2021年1月已申报增值税房租收入300万元(315÷1.05)，符合税收政策规定。

2. 企业所得税收入。《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：“根据《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。依据相关规定，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，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。甲公司2021年按权责发生制原则确认收入100万元，会计处理与企业所得税处理相同，财税处理合规。

甲公司对房租收入分别按增值税、企业所得税规定处理，两者形成差异200万元，不存在异常。

(四) 土地租赁收入增值税申报差异

据企业财务人员介绍，甲公司拥有一宗土地使用权，丙公司租赁该宗土地投资建设房屋一幢。双方签订土地租赁合同约定：该幢房屋由丙公司统一对外招租，甲公司土地租金收入按资产评估机构出具的土地评估价值比重和丙公司对外出租收入确定，丙公司代扣代缴增值税、房产税、城

建税及附加，转账支付净额。2019~2021年，丙公司每年收取当年含税租金收入均为210万元。以2021年为例，土地评估价值占不动产评估价值的48%，甲公司应分得含税租金收入100.80万元(210×48%)，不含税收入96万元(100.80÷1.05)，应交增值税4.80万元(96×5%)、城建税及附加0.576万元[4.8×(7%+5%)]和房产税11.52万元(96×12%)。实际取得土地租金收入83.904万元(100.80 - 4.8 - 0.576 - 11.52)，计入“其他业务收入”并申报企业所得税。

甲公司认为，丙公司已代扣代缴增值税，土地租金收入无须再申报增值税。税务师指出，丙公司向承租方收取租金收入，应全额申报各税种。按合同约定丙公司向甲公司支付租金，不存在代扣代缴增值税。甲公司每年应按96万元土地租金收入申报增值税，否则存在税务风险。甲公司应一并补申报2019~2021年度增值税，同时向丙公司补开具增值税专用发票，发票是丙公司的税前扣除凭据。甲公司采纳了税务师建议，补申报2019~2021年租金收入288万元(96×3)，应交增值税14.4万元、城建税及附加1.728万元[14.4×(7%+5%)]，并缴纳税款滞纳金。

甲公司2021年对土地租金收入的会计和企业所得税处理恰当。通过补申报2019~2021土地租金收入增值税，规避了税务风险。

综上，甲公司各项目收入差异汇总如表1所示。至此，税务师分析得出收入差异3 964万元[增值税收入17 796万元-(企业所得税收入13 636万元+会计收入196万元)]的原因，与纳税申报信息提示差额3 964万元一致。

(作者单位：扬州市国扬基金管理有限公司 京洲联信扬州税务师事务所)

责任编辑 陈利花 穆雍韬