

# 房产租赁业务之财税处理

舒娜 陈春梅

(深圳市地方税务局稽查局 深圳 518033 广西壮族自治区地方税务局直属税务分局 南宁 530000)

**【摘要】** 企业若将房产用作出租,租赁方式多样,涉及税种繁多,各税种纳税义务发生时间也不尽相同。本文拟对房产经营租赁下的租金及各种税费的账务处理作一探讨。

**【关键词】** 房产租赁 租金 税费 账务处理

租赁分为经营租赁与融资租赁,而企业房产租赁主要体现为经营租赁。本文中的“房产租赁”专指房产经营租赁。房产经营租赁方式多样,按承租双方签订协议时房产是否已达到交付使用状态分为预租与出租;按收取租金方式的不同分为一般租赁与特殊租赁,一般租赁即分期收取租金,特殊租赁根据收款的时间分为期初、期中、期末收取租金,有一次收取也有分次收取。不管是何种租赁方式,企业需要进行租金核算和税费核算。

租金核算按照实质重于形式原则来处理,而税费核算涉及多个税种,鉴于目前税收相关法律法规非统一性的特点,企业在进行纳税处理时常容易混淆。如何避免由此导致的纳税风险,这是企业和税务机关共同关注的问题,本文试着综合各种法规制度对房产租赁业务账务处理进行分析与探讨。

## 一、租金账务处理

房产租赁账务处理适用《企业会计准则第21号——租赁》(CAS 21)的规定。CAS 21第五章第二十二规定承租人账务处理为:承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法将租金计入相关资产成本或当期损益;其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法。该准则第六章第二十六规定出租人账务处理为:出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法将租金确认为当期损益;其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法。可以看出,会计准则侧重遵从权责发生制原则。

作为承租方,支付的房产租金应作为成本或费用计入相应的租赁期间。分期支付租金,在支付时计入支付当期的成本或费用;若提前支付租金,则先通过“预付账款”科目核算,在租赁期间按直线法平均计入租赁期间的成本或费用,若其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法计算各租赁期的成本或费用;若期满一次支付,则先通过“其他应付款”科目核算各租赁期的成本或费用,支付时,再冲减计提的其他应付款。

作为出租方,收取的房产租金应作为收入计入相应的租赁期间。分期收取租金,在收取时按照收取的款项直接计入收取当期的收入;若提前收取租金,则先通过“预收账款”科目核算,在租赁期间按直线法平均计入租赁期间的收入,若其他方

法更为系统合理的,也可以采用其他方法计算各租赁期的收入;若期满一次收取租金,则先通过“其他应收款”科目核算各租赁期的收入,实际收取时,再冲减其他应收款。实际工作中,房产租赁业务租金方式多样,但都可以根据上述方法进行租金核算。

## 二、租赁税费的会计与税务处理

房产租赁业务中,承租方涉及印花税和企业所得税的核算;出租方涉及营业税及附加、房产税、城镇土地使用税、印花税和企业所得税的核算。印花税通常是在签订租赁合同时自行贴花或汇总缴纳,不分租赁方式。本文着重分析和探讨营业税及附加、房产税、城镇土地使用税和企业所得税的核算。

**1. 营业税及附加。**出租方收取房产租赁租金,在营业税征税范围内,应计算缴纳营业税及附加税费。《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。《营业税暂行条例实施细则》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。

上述条款表明,营业税纳税义务发生时间的确定原则侧重收付实现制,而且并未对预收款进行具体限定。实际工作中,预收定金、预约金、预收租金或纳税期满一次收款等,一般都应在款项收取当天按照收取的金额计算缴纳营业税及附加税费。计算缴纳的营业税及附加税费是作为预交税金处理还是直接记入“营业税金及附加”科目,可以在计算当期企业所得税前扣除吗?这也是纳税人困惑的。从营业税上述条款我们得到答案:收取租金时就发生纳税义务,不管租金是按期收取的还是预收的;发生纳税义务,意味着计算缴纳的营业税及附加税费就可以直接计入营业税金及附加,当然也可以在计算企业所得税时扣除。

这种处理方法与第一部分租金账务处理方法明显不同,会导致某些租赁方式下收入与营业税及附加核算时间的脱节。譬如说,提前收取租金的租赁业务,营业税及附加会提前计入损益;滞后收取租金的租赁业务,营业税及附加会

比收入滞后计入损益。这种差异的存在,不利于税务机关进行纳税分析与税源评估,也不利于企业日常租赁业务的核算及管理。

**2. 房产税和城镇土地使用税。**出租方收取租金,应计算缴纳房产税和城镇土地使用税,记入“管理费用”科目,在计算企业所得税时予以扣除。根据《国家税务总局〈关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知〉》(国税发[2003]89号)第二条第2款的规定:出租、出借房产,自交付出租、出借房产之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

预租由于并未实际交付房产,所以收取款项时不需要计算缴纳房产税和城镇土地使用税,待到实际交付房产次月按收取的款项金额一并计算缴纳。而预收款项出租,房产已达到交付使用状态,具备缴纳房产税和城镇土地使用税条件,应在房产交付使用次月一并计算缴纳房产税和城镇土地使用税。上述两种租赁方式收取款项与交付房产若未跨年,对企业所得税的影响是一样的;若跨年,则存在很大的不同。

实际工作中,由于房产税属于地方税,各省级政府有权设定税收条款,有的省级政府规定以实际收到租金时确认纳税义务发生,而有的省级政府则将预收的租金按权责发生制原则确认每季或半年的纳税义务发生。纳税人为了简便计算,通常在收取款项申报缴纳营业税时,一并计算缴纳房产税和城镇土地使用税,与营业税的纳税期间一致。但若滞后收取租金方式租赁房产,根据国税发[2003]89号文件第二条第2款的规定,应在房产交付时计算缴纳房产税和城镇土地使用税,与收入核算期间一致,比营业税的纳税期间提前。

当然也存在特殊情况,例如对于房地产企业的房屋租赁业务,其房产税的处理办法参照一般方法处理,但城镇土地使用税的计算缴纳比较特别。房地产开发企业开发的商品房在出售前,对房地产开发企业而言是一种存货,因此,对房地产开发企业建造的商品房,在出售前无论其是否出租或者是以何种方式出租,均需按照土地使用权证登记的土地面积计算缴纳城镇土地使用税。按照《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006]186号)第二条的规定,其纳税义务的开始时间为:以出让或转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2008]152号)第三条规定其终止时间,“纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的,其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末”。按照该条款要求,房地产开发企业将开发产品交付给购买者并办理权属转移登记手续的次月终止缴纳城镇土地使用税。

**3. 企业所得税。**房产租赁,承租出租双方都会涉及企业所得税的账务处理,探讨的焦点主要是计入应纳税所得额金额和会计期间的确定。

(1)出租方。《企业所得税法实施条例》第九条规定: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。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。第十九条及其实施细则规定:“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。”《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)关于租金收入确认问题规定:“企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产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。”

综合上述规定,可以得出结论:租赁期限跨年度且租金提前一次性收取的租金适用权责发生制原则,其余租赁方式适用收付实现制为原则。适用权责发生制原则核算的租金收入,不存在纳税调整和递延所得税;适用收付实现制核算的租金收入,会计收入确定期间与计入应纳税所得额中的纳税期间不一致,存在纳税调整和递延所得税。若提前收取,收取当年调增应纳税所得额,产生递延所得税资产;其后的受益期间,调减应纳税所得额,结转前期确认的递延所得税资产。若滞后收取,则跟提前收取处理相反。

但要注意,预租有特殊规定。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发[2009]31号)第十条规定:“企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前,与承租人签订租赁预约协议的,自开发产品交付承租人使用之日起,出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现”。所以,预租在收取时不需计入应纳税所得额,在实际出租交付房产年度时,才全额计入应纳税所得额计算缴纳所得税。

(2)承租方。根据《企业所得税法实施条例》第四十七条“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”的规定,承租方租金支出,无论是预租还是出租,都应在房产租赁受益期间均匀计算,并允许所得税前扣除。这一点跟会计租金支出确认时间和金额保持一致,不存在纳税调整和递延所得税。

从以上分析我们可以看到,房产租赁业务的会计处理与税务处理存在不一致的地方,如何平衡这两方面,不但对企业会计人员提出了要求,也对税务机关提出了要求。未来的发展趋势必然是趋向一致,但目前,要求我们每个财税工作者单项考虑各项处理。

#### 主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006