

房屋租赁业的收入确认问题管见

胡映雯

(苏州创元资产开发经营有限公司 江苏苏州 215002)

【摘要】房屋租赁业的收入,在不同情况下的会计处理不同,税务处理也是不同的。本文针对几种不同收入方式下的会计处理和税务处理,做简要探讨。

【关键词】房屋租赁 收入确认 出租人

近年来,随着市场经济的建设和发展,房屋租赁在我国逐渐发展成为一种行业。与此同时,会计准则和税法的修订对租赁业的影响越来越重要。以会计准则、会计制度为核心的会计体系的确立和不断完善,以税收法律法规为主体的税制框架的构建,形成了既各自独立又相互影响的两大维护经济秩序的法律规范。

对房屋租赁收入的确认,会计准则和税法的规定既有联系也有差异。下面就几种情况分别探讨。

一、出租人一次性收取租金

在实际工作中,收取房租是按季、半年或按年的,很少是按月收取的。

例1:甲公司于2013年5月和我公司签订租房合同,租赁期限2013年6月1日~2014年5月31日,年租金12万元,甲公司于2013年6月1日一次性交付12万元租金。

1. 营业税。根据《营业税暂行条例》第十二条的规定,“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”。

《营业税暂行条例实施细则》第二十四条对第十二条做了进一步解释,“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;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。”

所以,2013年7月营业税将收取的一年租金全额确认为应税收入。

2. 所得税。《企业所得税实施条例》第十九条对租金收入做了特别规定,“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。”这一规定笔者理解为属于收付实现制。但当出租方一次性收取跨年甚至几年的租金时,若用此法处理,出租企业就要将收到的跨年的

甚至几年的收入确认为当年的应纳税所得额,而第二年甚至后几年又没有收入,这样既不符合“纳税人企业所得税应纳税所得额的计算以权责发生制为原则”的规定,也对纳税人十分不利。因此,《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。”

对此规定,与房屋租赁业有关的部分,笔者这样理解:①可递延确认收入的条件包括两条:交易合同或协议中规定租赁期限跨年度;租金提前一次性支付的。②递延确认收入,根据收入与费用配比原则,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。

例1中,我公司在2013年确认收入:12万元/12个月×7个月=7(万元)。

3. 会计确认。《企业会计准则第21号——租赁》规定,“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,会计核算中,2013年度确认收入7万元(12/12×7)。

例1中2013年会计处理:

| | |
|-------------|---------------------|
| 借:银行存款 | 120 000元 |
| 贷:主营业务收入 | 70 000元(属于2013年的收入) |
| 预收账款 | 50 000元(属于2014年的收入) |
| 借:主营业务税金及附加 | |
| ——营业税 | 3 500元 (7万元×0.05) |
| ——城建税 | 245元 (3 500×0.07) |
| ——教育费附加 | 175元(3 500×0.05) |
| 待摊费用——营业税 | 2 500元(5×0.05) |
| ——城建税 | 75元(2 500×0.07) |

| | |
|-----------|-------------------|
| ——教育费附加 | 125元(2 500×0.05) |
| 贷:应交税费 | |
| ——应交营业税 | 6 000元(12×0.05) |
| ——应交城建税 | 420元(6 000×0.07) |
| ——应交教育费附加 | 300元(6 000×0.05) |
| 借:应交税费 | |
| ——应交营业税 | 6 000元(12万元×0.05) |
| ——应交城建税 | 420元(6000×0.07) |
| ——应交教育费附加 | 300元(6 000×0.05) |
| 贷:银行存款 | 6 720元 |

2014年会计处理:

| | |
|------------------|---------|
| 借:预收账款 | 50 000元 |
| 贷:主营业务收入 | 50 000元 |
| 借:主营业务税金及附加——营业税 | 2 500元 |
| ——城建税 | 175元 |
| ——教育费附加 | 125元 |
| 贷:待摊费用——营业税 | 2 500元 |
| ——城建税 | 175元 |
| ——教育费附加 | 125元 |

二、出租人提供免租期(且租赁期起始日支付租金)

例2:我公司于2013年9月与乙公司签订租房合同,租赁期限2013年10月1日~2014年11月30日,其中2013年10月1日~2013年11月30日为免租期,总租金16.8万元,甲公司于2013年10月1日一次性交付16.8万元租金。

1. 营业税。与例1同,在收到租金的当月,将收取的租赁期租金全额确认为应税收入。

2. 会计处理。与例1不同的是,本例中涉及免租期。对于出租人提供免租期的,《企业会计准则解释第1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。”

因此,我公司2013年会计确认租金收入:16.8万元/14个月×3个月=3.6(万元)。同时,涉及的营业税及附加按收入确认比例计入当期损益。

3. 所得税。所得税收入的口径同会计口径。

三、出租人提供免租期(且免租期满后按期支付租金)

例3:我公司将一幢房屋出租给丙公司,租赁期2013年7月1日~2018年6月30日。2013年下半年免收租金,2014年~2017年每年1月收取200万元,2018年1月收取100万元。租赁期内总收取租金900万元。

1. 营业税。按合同2013年没有收取租金,故无应税营业收入;2014年~2017年每年按收取的(应收的)租金200万元确认为应税收入;2018年按收取的(应收的)租金100万元确认为应税收入。

2. 所得税。《企业所得税实施条例》第十九条规定,“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。”按合同2013年没有收取租金,故无应税所得税收入;2014~2017年每年按收取的(应收的)租金200万元确认为应税收入;2018年按收取的(应收的)租金100万元确认为应税收入。

3. 会计处理。依据《企业会计准则解释第1号》规定,我们将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法进行分配。

从2013年7月起,每月应确认收入15万元[900÷(5×12)],同时确认一项应收款。2013年共确认收入90万元。

2013年7~12月,每月做以下分录:

| | |
|----------|------|
| 借:应收账款 | 15万元 |
| 贷:主营业务收入 | 15万元 |

2014年1月收到200万元时:

| | |
|----------|-------|
| 借:银行存款 | 200万元 |
| 贷:主营业务收入 | 15万元 |
| 应收账款 | 90万元 |
| 预收账款 | 95万元 |

2014年2~12月,累计做以下分录:

| | |
|----------|-------|
| 借:预收账款 | 95万元 |
| 应收账款 | 70万元 |
| 贷:主营业务收入 | 165万元 |

2014年会计核算共确认收入180万元(15×12)。

2015年1月收到200万元:

| | |
|----------|-------|
| 借:银行存款 | 200万元 |
| 贷:主营业务收入 | 15万元 |
| 应收账款 | 70万元 |
| 预收账款 | 115万元 |

2015年2~12月,累计做以下分录:

| | |
|----------|-------|
| 借:预收账款 | 115万元 |
| 应收账款 | 50万元 |
| 贷:主营业务收入 | 165万元 |

2016年、2017年、2018年会计核算原理同2015年,不再赘述。

另外,由于税法和会计准则确认的收入有差异,就产生应纳税暂时性差异,2013年应确认相关的递延所得税负债。2014年以后逐年转回。

主要参考文献

1. 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,2010-02-22
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 李以静.房屋经营租赁收入如何做账.财会月刊(会计),2002;8