

# PPP项目公司涉税风险管理重点

李大光 许小平 陈钦

由于PPP项目公司运营全周期业务复杂,涉及诸多税种,加上我国PPP项目尚处于起步阶段,就PPP项目涉及的相关税种尚未出台国家层面统一的税收政策,税务机关和纳税主体对PPP项目适用税收政策的理解不同,必然引起税企争议,加大涉税风险。本文拟通过分析PPP项目公司全生命周期各环节的主要涉税风险点,提出涉税风险管理重点。

## 一、PPP项目公司涉税风险识别

PPP项目的生命周期包含项目准备、建设、运营、移交阶段四个阶段,每个阶段都存在不同的涉税风险点。

(一)项目前期和建设期主要涉税风险

1.项目立项主体变更形成的涉税风险。PPP项目实务操作流程中可能会出现项目立项主体变更的情况,立项主体出现变化会对项目公司产生相关涉税风险。其一,部分地区税务机关可能以项目立项主体作为项目资产权属判定依据之一,依此判断项目公司拥有项目资产的所有权,项目公司形成诸多税种纳税义务;其二,税务部门可能认定项目公司具有土地使用税或者房产的纳税义务;其三,税务部门认定项目结束时项目资产转移形成增值税、土地增值税和企业所得税的收入增加,形成相关税种的纳税义务。

2.项目公司取得项目用地的涉税

风险。PPP项目进入建设期之前需要取得项目建设用地,项目公司对项目建设用地的处理不同直接影响项目公司的城镇土地使用税以及税务机关对项目资产所有权的判定问题。对于一般的PPP项目,项目公司取得的项目用地属于政府,而不是项目公司取得土地使用权。若土地使用证、建设工程规划许可证、建设用地规划许可证等证件办理在项目公司名下,税务机关可能因此认定项目公司取得土地使用权而在使用阶段向项目公司征收城镇土地使用税,且在移交阶段可能因此判定资产所有权归属项目公司,从而需缴纳相关税费。

3.项目公司建设期取得财政补贴的涉税风险。由于国家大力鼓励社会资本方参与PPP项目,因此较多PPP项目在建设期存在政府补贴事项,涉及到增值税和企业所得税风险。

(1)增值税涉税风险。《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》(国税发[2019]45号)第七条已经明确:“纳税人取得的财政补贴收入,与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的,应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入,不属于增值税应税收入,不征收增值税。”据此项目公司建设期取得的中央和地方的财政补贴与

项目公司提供服务行为无关,不应缴纳增值税。但目前各地税务机关的执行口径不一,如果没有与税务机关进行事前沟通,税务机关可能会因没有税法明确规定而将省级补贴和样板工程奖励确认为属于增值税的应税范围。

(2)企业所得税涉税风险。《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)规定:企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,符合条件可以作为不征税收入。项目公司如果符合不征税条件,在计算企业所得税应纳税所得额时可将财政补贴从收入总额中扣除,但未来形成支出时不允许扣除。这项业务如果处理不当可能前期没有形成递延纳税的结果,企业损失货币时间价值,后期没有对会计和所得税差异调整,存在少缴税被税务部门处罚的风险。

(二)项目运营期和移交期主要涉税风险

1.项目公司运营期取得使用者付费和政府可行性缺口补助收入的涉税风险。PPP项目进入运营期后会取得运营收入,由于大多数PPP项目以非盈利为主,所以收入来源也非常多样化,包括使用者付费、可行性缺口补助、政府付费等方式,其取得收入可能形成增值税风险。首先,项目

公司取得的使用者付费收入属于增值税征税范围，但现行税法中没有明确规定该收入适用的增值税税目和税率，项目公司需要依据与使用者签订合同中对该项业务的描述来判定如何缴纳增值税。如果项目公司在与使用者签订的合同环节没有约定价格是否含税，且对服务标的描述没有确定为属于增值税“现代服务业——其他现代服务”税目范围适用6%增值税，则会出现税基增加且适用较高税率的风险。其次，由于PPP项目的特殊性，项目公司取得的政府可行性缺口补助很难定位其性质，现行税收政策没有明确规定如何计算缴纳增值税，各地税务部门实践操作不尽一致。项目公司税收处理的风险表现为：其一，能否在增值税方面作不征税处理存在很大的不确定性；其二，若当地税务机关不认同免税处理则产生涉税风险。

2. 项目公司移交阶段的涉税风险。PPP项目运营期结束后，即合作期届满，社会资本方按照合同约定将该项目的权利全部移交给政府。项目公司移交阶段主要涉及增值税和企业所得税。如果项目公司与政府方签订的协议中没有明确PPP项目的资产权属，同时项目立项主体属于项目公司及土地使用证件办理在项目公司名下，项目到期时很有可能被税务机关认定为项目公司拥有该项目资产所有权，面临税务机关依据增值税和企业所得税相关税法规定做出增值税视同销售处理和企业所得税视同销售处理的风险。

## 二、解决对策

(一) 项目公司与政府签订PPP协议时明确相关事项

项目公司和政府签订的PPP项目协议是其他合同产生的基础，协议

中若干事项涉及到项目公司未来业务发生的税收处理结果。基于税收风险管理，项目公司和政府签订协议时应主要把握以下几点：

第一，协议中应明确项目建设用地取得的方式为划拨，土地使用证件办理在政府相关机构名下，避免土地使用证件办理在项目公司名下，形成土地使用税和其他税种的纳税义务。

第二，协议中应明确项目资产产权归政府方所有。如果约定项目资产归项目公司所有，应同时约定增加的房产税、土地使用税及项目资产移交时涉及的相关税费由政府方承担。

第三，协议应恰当表述政府付费内容和金额是否含税。PPP项目政府付费的形式包括可用性服务费、运营绩效服务费、使用者付费、政府可行性缺口补助。无论何种形式其实质是政府对项目公司投资及服务的购买，政府付费形式和金额是否含税直接影响项目公司的税收成本和经营成果。比如，对于项目公司以使用者付费加上政府可行性缺口补助取得收入，使用者付费部分应表述为为用户提供何种服务（6%增值税税率），而非为资产租赁（9%增值税税率）。

第四，协议应明确项目退出的方式。如果项目资产无偿移交，应表述为项目公司管理的政府资产无偿移交，避免表述不准确被税务部门认定为项目公司的资产所有权转移，形成增值税和其他相关税种的纳税义务。

### (二) 重视与税务部门的沟通

在“法无明文不征税”的原则下，项目公司部分业务的税收处理形成了与税务部门沟通的空间。项目公司与当地税务部门沟通要以涉税风险防范为目标，在税收法理层次上

沟通且要事前沟通，主要沟通事项如下：

1. 项目公司取得中央财政或省级非可行性缺口财政补贴收入的增值税处理。按照项目公司和政府的协议，项目公司在建设期或者运营期会取得一定金额的中央财政或省级非可行性缺口财政补贴，对这种性质的补贴收入是否应缴纳增值税（尤其是地方政府的补贴）征纳双方一直存在争议。按照国税发[2019]45号文的规定，项目公司取得省级政府的补贴（非可行性缺口补助）不属于与销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的业务，取得该补贴收入不形成增值税征税范围的纳税义务。

2. 项目公司运营期企业所得税资产处理和会计处理的一致性。因为PPP项目公司不拥有建造资产实质性产权的特点，项目公司运营期资产的会计处理按政府付费形式，可以划分为无形资产、金融资产和混合资产三种，所得税应按会计结果进行处理。由于现有企业所得税法规对PPP业务没有给出明确规定，根据《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)》填报说明：“……税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算”，项目公司应与当地税务部门沟通，对其按照现有会计准则对PPP项目资产进行会计处理的结果予以确认，资产的所得税处理和会计处理一致，不形成所得税和会计差异，以减少征纳成本。□

(作者单位：中建二局基础设施建设投资有限公司)

责任编辑 陈利花