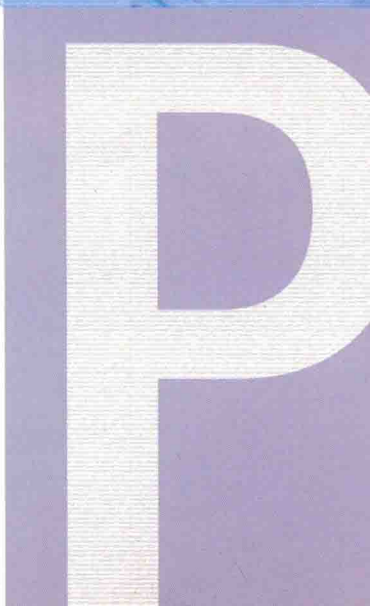




# 政府与社会资本合作 (PPP) 项目 涉税问题研究

张春平 © 著



ZHENG FU YU SHE HUI ZI BEN HE ZUO  
(PPP) XIANG MU SHESHUI WENTI YANJIU



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

# 政府与社会资本合作（PPP） 项目涉税问题研究

张春平◎著



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

政府与社会资本合作 (PPP) 项目涉税问题研究 / 张春平著. —北京:  
中国财政经济出版社, 2018. 9

ISBN 978 -7 -5095 -8528 -3

I. ①政… II. ①张… III. ①政府投资 - 合作 - 社会资本 - 税收管理 -  
研究 - 中国 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 214858 号

责任编辑: 张莹 马真

责任校对: 张凡

封面设计: 陈宇琰

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191537 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 20.25 印张 280 000 字

2018 年 9 月第 1 版 2019 年 1 月北京第 2 次印刷

定价: 80.00 元

ISBN 978 -7 -5095 -8528 -3

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

本人与张春平相识，是在 35 年前的一次联欢会排练中。当时他是领诵，思维敏锐，善于思考，表达出色。对学习的热忱和对学生的关爱……铺就了他走上大学讲台的道路，也让他在税收政策与实务领域纵横驰骋，辛勤耕耘。所有这些使他赢得了业界的瞩目和口碑，也赢得了学生的尊敬和崇拜。

多年来，张春平对企业运行中的税收问题极为关注，他善于在实务界探索税收政策的影响，也善于追寻税收政策中那些“接地气”问题的解决之道，尤其对一些新的经营行为的税收政策与管理有着独到的见解。他这本《政府与社会资本合作（PPP）项目涉税问题研究》，就是结合当前 PPP 税收问题热点，从企业应用与政府管理两个视角，研究 PPP 模式的理论基础、政策环境、国际比较、现实运行、机制建立，通过多个项目的实例，针对 PPP 项目证券化、PPP 项目参与融资租赁、PPP 项目特许经营合作等方面进行政策和税理梳理，探析了 PPP 的税收问题和风险，并尝试解决之道，提出了完善的意见和建议。应该说，这本书及时展示了纳税人和政府都关注的一些问题，对研究 PPP 纳税人行为和政府财税管理行为具有一定的现实意义。

书如其人，这话千真万确！愿这本“新”与“实”交织的书得到更多读者的喜爱，愿张春平在税收政策运行研究方面取得更多的成果！

刘颖

2018 年 8 月

从2014年财政部、国家发改委按照党中央国务院的部署推广PPP模式开始，PPP经历了从探索发展到快速发展的阶段。经过几年的努力，我们创新了公共服务供给方式，形成了一套制度体系，打造了一批优质项目，建立了一个相对完整的全国PPP市场。

在PPP不断为改革发展注入活力的同时，诸多税务问题也不容忽视。主要包括以下层面：

（一）纳税主体的确认。在PPP项目中会涉及多个纳税主体，包括项目发起人、政府、项目公司、承包商、运营商、承购商、供应商、放贷方、担保方、保险商及其他方。项目中的各纳税主体，在特许经营项目的不同阶段，可能会涉及我国开征的所有税种，需要针对具体业务确定纳税主体及相应纳税义务，涉及境外交易还需要确定扣缴义务。

（二）项目启动阶段政府投入资产的相关问题。在很多BOT项目中，政府虽然不出资入股参与企业经营，但是会提供一些为企业生产相关的基础设施，如划拨土地、修建公路等，项目公司在经营期结束后会无偿移交给政府，因此在项目初始阶段，政府对企业的相關支持也是不需要支付对价的。

这就涉及项目接收土地是否计入企业资产？如果计入资产计税依据如何确认？企业因为本次土地划拨是否产生收益？产生的收益是否计入应税所得？土地产权是否过户？如果过户是否需缴纳相关税收等问题。

（三）关联交易。在PPP项目实施过程中会存在大量的关联交易，如项目公司与股东或其控股公司之间的借款合同、设计合同、建造合同、购销合同、运营合同等。

关联交易应当符合独立交易原则，如果不符合独立交易原则且造成

国家税款整体减少的，税务机关有权对关联交易进行调整。“国家税款整体减少”描述中涉及多个纳税主体，不仅仅针对项目公司而言，这点需要注意。

（四）非居民税收。在 PPP 项目实施过程中各个环节都有可能涉及与非居民企业之间的交易，境外非居民企业要在中国境内缴纳预提所得税等相关税收。

（五）经营过程中的政府补助。有一些 BOT 项目在签订特许协议时会约定政府为公共产品的采购方，并对采购数量有相关的约定，如果达不到约定数量，政府应以财政补助的方式对项目公司进行收入补偿。这部分政府补助是否需要确认为销售收入？如果确定为不征税收入是否符合税收相关规定？

（六）项目移交过程中产权转移的相关问题。一般 BOT 项目在特许经营期结束后都会无偿移交给政府，而政府会委派当地国资投资公司负责接收，固定资产移交过程涉及产权过户的是否需要缴纳相关税收？有形动产移交是否需要开具发票及缴纳流转环节税？如果是无偿移交，接收方的计税基础如何确定？项目公司的清算所得如何确定？项目发起人的初始投资（项目公司的注册资本）是否确认为投资损失？

（七）股息、红利的支付。在项目公司运营阶段会产生经营所得，项目公司通过对股息、红利的分配实现项目发起人的收益，如果最终运营项目通过无偿的方式进行移交，那么分配的股息、红利是否包含了投资成本、经营性股息、转让所得？如果包含了以上三部分内容，发起人为境内居民企业的是否可以全部适用免税政策？发起人为境外非居民企业的是否可以对投资成本对应的部分不缴纳预提所得税？

（八）税收优惠政策。我国对污水处理、公共垃圾处理、港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目，可以享受企业所得税三免三减半的税收优惠。在项目运营阶段应准确理解相关税收政策的规定，不允许以非合理目的，通过关联交易与收入或成本确认

方式的情形，享受税收优惠。如为了享受企业所得税三免三减半提前确认收入的情形。

本书着眼于以上问题，立足于 PPP 项目实践，依据最新税收法律法规，对 PPP 领域的典型疑难问题提出自己的处理建议，力图为 PPP 财税领域的规范发展贡献一分力量。

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| <b>第一章 政府与社会资本合作 (PPP) 政策环境</b> ..... | 1  |
| 一、财政部、国家发改委关于 PPP 项目政策比较 .....        | 3  |
| 二、PPP 项目财政支持政策解读及相关要点 .....           | 8  |
| 三、PPP 项目的税收优惠政策 .....                 | 17 |
| 四、投标、中标企业的财税要求 .....                  | 32 |
| <b>第二章 BOT 模式下 PPP 项目涉税问题研究</b> ..... | 37 |
| 一、BOT 模式在 PPP 项目中的基础地位 .....          | 39 |
| 二、BOT 模式的会计处理 .....                   | 40 |
| 三、建设 (B) 环节涉税问题辨析 .....               | 41 |
| 四、运营 (O) 环节涉税问题辨析 .....               | 44 |
| 五、移交 (T) 环节涉税问题辨析 .....               | 47 |
| 六、BOT 模式下 PPP 项目的税务风险及建议 .....        | 49 |
| <b>第三章 资产无偿划转税务问题研究</b> .....         | 53 |
| 一、资产划转的概念 .....                       | 55 |
| 二、资产划转的企业所得税税务处理 .....                | 56 |
| 三、资产划转的增值税税务处理 .....                  | 64 |
| 四、资产划转的契税税务处理 .....                   | 64 |
| 五、资产划转土地增值税税务处理 .....                 | 65 |

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| <b>第四章 项目公司收到政府付费和可行性缺口补助涉税问题研究</b> | 67  |
| 一、政府付费概述                            | 69  |
| 二、可行性缺口补助概述                         | 70  |
| 三、政府付费和可行性缺口补助的税务问题                 | 72  |
| <b>第五章 特许经营权的税务问题研究</b>             | 81  |
| 一、特许经营权的含义及特征                       | 83  |
| 二、特许经营与 PPP 项目的关系                   | 85  |
| 三、特许经营与私有化的关系                       | 86  |
| 四、特许经营与行政许可的关系                      | 87  |
| 五、特许经营权与可行性缺口补助                     | 89  |
| 六、特许经营权的会计处理                        | 89  |
| 七、移交阶段特许经营权的税务处理                    | 92  |
| <b>第六章 建筑工程项目的税务疑难问题研究</b>          | 95  |
| 一、取得土地使用权的增值税相关问题                   | 97  |
| 二、土地一级开发征地拆迁费用的增值税税务处理              | 98  |
| 三、建筑企业所得税问题                         | 107 |
| 四、其他常见的税务问题                         | 110 |
| <b>第七章 EPC 模式的税务疑难问题研究</b>          | 111 |
| 一、EPC 模式的含义、作用及特点                   | 113 |
| 二、EPC 涉税问题——报价问题                    | 117 |
| 三、EPC 涉税问题——兼营辨析                    | 119 |
| 四、EPC 涉税问题——混合销售辨析                  | 121 |
| 五、EPC 涉税问题——合同安排                    | 123 |
| 六、EPC 涉税问题——项目管理费处理                 | 124 |

|                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| 七、EPC 涉税问题——异地施工 .....                | 125        |
| 八、EPC 涉税问题——其他关注要点 .....              | 126        |
| <b>第八章 社会投资方退出税务问题 .....</b>          | <b>129</b> |
| 一、项目整体移交涉税问题研究 .....                  | 131        |
| 二、项目公司分红税务问题研究 .....                  | 134        |
| 三、投资方减资、撤资税务问题研究 .....                | 136        |
| 四、项目公司清算税务问题研究 .....                  | 137        |
| 五、国外 PPP 税收政策研究及启示 .....              | 139        |
| <b>第九章 PPP 企业股权转让税收筹划关注要点 .....</b>   | <b>147</b> |
| 一、一般情况下股权转让的税务处理 .....                | 149        |
| 二、股权转让税收筹划空间反思 .....                  | 151        |
| 三、先降低净资产后转让的政策规定及结果分析 .....           | 152        |
| 四、先增资后转让的政策规定及结果分析 .....              | 153        |
| 五、股权转让税收筹划的执行风险 .....                 | 155        |
| <b>第十章 特色小镇 PPP 项目证券化税务问题探析 .....</b> | <b>159</b> |
| 一、特色小镇 PPP 项目证券化路径 .....              | 161        |
| 二、特色小镇 PPP 项目证券化税务问题 .....            | 161        |
| <b>第十一章 PPP 项目参与融资租赁涉税问题研究 .....</b>  | <b>169</b> |
| 一、PPP 融资租赁项目实施背景 .....                | 171        |
| 二、融资租赁概念 .....                        | 171        |
| 三、融资租赁中的法律关系 .....                    | 172        |
| 四、融资租赁分类 .....                        | 172        |
| 五、融资租赁会计和税务处理 .....                   | 173        |

|                                                       |     |
|-------------------------------------------------------|-----|
| 六、境外企业跨境融资租赁情形 .....                                  | 178 |
| <b>第十二章 PPP 项目特许经营合作协议风险研究</b> .....                  | 183 |
| 一、特许经营权概述 .....                                       | 185 |
| 二、PPP 项目潜在的风险 .....                                   | 188 |
| 三、特许经营中的政府保证分析 .....                                  | 193 |
| 四、政府行政行为不当造成的风险分析 .....                               | 197 |
| <b>附录 ××县××机场小镇 PPP 合作伙伴招商项目特许经营<br/>    协议</b> ..... | 208 |
| <b>参考文献</b> .....                                     | 307 |
| <b>后记</b> .....                                       | 310 |

第一章

政府与社会资本合作（PPP）政策环境



自 2013 年 11 月十八届三中全会提出“允许社会资本通过特许经营等方式参与城市基础设施投资和运营”之后，国家各相关部门出台了一系列文件鼓励推广政府和社会资本合作模式（PPP）。2014 年 5 月，财政部政府和社会资本合作（PPP）工作领导小组正式设立；2014 年 12 月成立了政府和社会资本合作（PPP）中心，并下发了首批 30 个特许经营合作示范项目名单和操作指南；国家发改委同期下发了关于开展政府和社会资本合作的指导意见和通用合同指南。2015 年 1 月《基础设施和公用事业特许经营管理办法（征求意见稿）》公开征求意见。

在 PPP 模式下，政府通过特许经营权、合理定价、财政补贴等事先公开的收益约定规则，使投资者有长期稳定收益。投资者按照市场化原则出资，按约定规则独自或与政府共同成立特别目的公司建设和运营合作项目。

## 一、财政部、国家发改委关于 PPP 项目政策比较

自 2014 年开始，财政部及国家发改委分别出台了多项与 PPP 相关的政策，着力于推广 PPP 项目的发展。PPP 模式即是财政部推荐的公用事业项目投建模式，也是国有投资平台公司进行基建类项目开发的融资方式之一。

2014 年年末，财政部与国家发改委先后发布了 PPP 指导文件，但指导内容的侧重点有所不同。财政部是从制度、机构、项目和能力建设等多方面着手推广 PPP 模式；国家发改委则从主要原则、范围和模式等 7 个方面对 PPP 项目的政策进行了明确说明。

### （一）财政部发布关于 PPP 项目的政策

财政部于 2014 年 9 月 23 日发布了《关于推广运用政府和社会资本合作模式有关问题的通知》（财金〔2014〕76 号，以下简称财金 76 号文件）；2014 年 11 月 29 日，下发了《关于印发政府和社会资本合作模式操

作指南（试行）的通知》（财金〔2014〕113号，以下简称财金〔2014〕113号）；2014年11月30日，发布《关于政府和社会资本合作示范项目实施有关问题的通知》（财金〔2014〕112号，以下简称财金〔2014〕112号文件）并发布了第一批30个PPP示范项目名单；2014年12月30日下发《关于规范政府和社会资本合作合同管理工作的通知》（财金〔2014〕156号），并制定下发《PPP项目合同指南（试行）》，加强了对PPP合同的起草、谈判、履行、变更、解除、转让、终止直至失效的全过程管理。

为科学规范地推广政府和社会资本合作模式（PPP）根据《国务院关于加强地方政府性债务管理的意见》（国发〔2014〕43号）、《财政部关于推广运用政府和社会资本合作模式有关问题的通知》（财金〔2014〕76号）等法律、法规、规章和文件，制定政府和社会资本合作模式操作指南（试行），用于规范PPP项目中项目识别、项目准备、项目采购、项目执行、项目移交环节的操作流程。在识别环节，项目由政府或社会资本发起，财政部门会同业务主管部门从定量和定性两方面开展评价，并进行论证；准备环节需要确定项目概括、风险分配框架、项目运作方式、交易结构、合同体系、监管结构、采购方式；采购环节采用预审评审方式，通过公开招标、邀请招标、竞争性谈判、单一来源采购等方式开展采购；执行环节是由社会资本设立项目公司，政府依法参股，按合同约定实施项目；最终移交环节进行有偿移交或无偿移交。

财金〔2014〕113号文件主要强调：鼓励各地设立PPP中心作为统筹协调结构，强调本地化、特色化；PPP项目允许社会资本发起，类似于国际经验的（PFI）；引入可行性评估方法 Value for Money（VFM）方法，并详细解释VFM的定性和定量评价要点；重视PPP可能产生地方政府和债务风险，引入财政承受能力评价方法；规范实施机构只能是“政府或其指定的相关职能部门或事业单位”；重视项目实施方案，其中包括：交易结构、合同体系和监管架构等；PPP项目采购仍以政府采购法为依据，除5

种方法外引入竞争性磋商；强调 PPP 合同的信息公开，除敏感内容外均需在指定媒体上公告；项目执行中对社会资本融资活动进行监管和支持；强调绩效管理和产出说明，强调政府按效付费机制；争议解决的分类处理：公共品提供和采购（仲裁或民事诉讼）；公共管理职能（行政诉讼）；引入“相同经济地位”的表述。

## （二）国家发改委关于 PPP 项目的政策

国家发改委于 2014 年 11 月 16 日发布了《国务院关于创新重点领域投融资机制鼓励社会投资的指导意见》（国发〔2014〕60 号，以下简称国发〔2014〕60 号文件），又于 12 月 5 日发布了《关于开展政府和社会资本合作的指导意见》（发改投资〔2014〕2724 号），其附件为《政府和社会资本合作项目通用合同指南（2014）》。

国发〔2014〕60 号文件在第三部分提出 PPP 模式应用的指导意见，旨在加大社会资本投资力度，建立健全 PPP 机制，加强政府引导作用，拓宽融资渠道。

为贯彻国发〔2014〕60 号文件，国家发改委在〔2014〕2724 号文件中对开展政府和社会资本合作提出七项指导意见：第一，充分认识政府和社会资本合作的重要意义；第二，准确把握政府和社会资本合作的主要原则；第三，确定政府和社会资本合作的项目适用范围及操作模式；第四，建立健全政府和社会资本合作的工作机制，包括健全协调机制、明确实施主体、建立连审机制、规范价格管理、提升专业能力；第五，加强政府和社会资本合作项目的规范管理，包括项目储备、项目筛选、伙伴选择、合同管理、绩效评价、退出机制等方面；第六，从完善投资汇报机制、加强政府引导、加快前期工作、做好金融服务方面强化政府和社会资本合作的政策保障；第七，扎实有序开展政府和社会资本合作，做好示范推进、推进信用建设、搭建信息平台、加强宣传引导。

发改投资〔2014〕2724号文件的附件《政府和社会资本合作项目通用合同指南（2014）》（以下简称合同指南）中，采用模块化的编写框架，合同模块选取的是适用于不同模式合作项目的通用模块，包括投融资、建设、运营和服务、移交等阶段，具有较强的通用性，并以BOT模式为例，对其各阶段进行规范管理。该合同指南，强调了合同各方的平等主体地位、提高公共服务质量和效率、社会资本获得合理回报、公开透明和阳光运行、合法合规及有效执行等，但由于其原则性表述较多，导致其可操作性不强，实际操作中的部分操作仍存在争议。

（三）两部委关于PPP项目政策的比较

2014年年末，财政部出台的财金〔2014〕113号文件，是以财金〔2014〕76号文件为原则基础的PPP项目操作指南，而国家发改委发布的发改投资〔2014〕2724号文件，是关于开展PPP项目的指导意见，并在文后附有PPP项目合同指南。这两个文件均为开展PPP项目的指导性文件，都提及了支持金融机构和专业咨询机构参与PPP项目，发改投资〔2014〕2724号文件提出通过鼓励项目公司或合作伙伴成立私募基金、引入战略投资者拓宽融资渠道，但两部委文件又在适用法律、投资回报机制等方面存在差异，因此，笔者将从以下六个方面对两文件做出比较分析，如下表所示。

表 1-1                      财金〔2014〕113号文件与发改投资  
〔2014〕2724号文件的不同点比较

|      | 财金〔2014〕113号文件                          | 发改投资〔2014〕2724号文件                  | 点评                                            |
|------|-----------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 政策逻辑 | 以财金〔2014〕76号文件为原则和基础财金〔2014〕113号文件为操作手册 | 文后附件《合同指南》，只是框架需要依据实际项目逐条落实，可操作性不强 | 财政部文件还缺乏具体的“合同范本”；国家发改委的《合同指南》在实际操作过程中有待进一步完善 |