

税务

期数 P334 – 2021 年 2 月 10 日

税务评论

《企业会计准则解释第 14 号》 对 PPP 项目税务处理的潜在影响

作者：

林珏

合伙人

电话：+86 755 3353 8123

电子邮件：erilin@deloitte.com.cn**吴婉绵**

高级经理

电话：+86 755 3353 8257

电子邮件：ivywu@deloitte.com.cn

2021 年 1 月 26 日，财政部发布《关于印发<企业会计准则解释第 14 号>的通知》（财会[2021]1 号）（简称“解释第 14 号”），明确了有关社会资本方对政府和社会资本合作（“Public-Private Partnership”，简称“PPP”）项目合同的会计处理。上述社会资本方是指与政府方签署 PPP 项目合同的社会资本或项目公司。解释第 14 号自公布之日起施行，2021 年 1 月 1 日至施行日新增的相关业务也应根据该解释进行调整。2020 年 12 月 31 日前开始实施且至施行日尚未完成的有关 PPP 项目合同，未按照该解释进行会计处理的，应当进行追溯调整；追溯调整不切实可行的，则应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用该解释。

截至目前，税务部门尚未就 PPP 项目有关的增值税、所得税处理出台专项指引，多年来各地税务机关的执行口径亦不尽相同。鉴于国内税务实践中，对于缺乏具体指引的特定经济事项，税务机关经常将其会计处理作为税务处理的重要借鉴，因此预计 PPP 项目会计处理的明确将会对未来 PPP 项目的税务处理产生潜在影响。

PPP 项目合同的社会资本方会计处理

解释第 14 号主要明确了以下内容：

1. 收入确认

- 主要责任人和代理人身份区分：社会资本方提供 PPP 项目资产（即 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产）建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。

- **收入分摊：**社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务的（如既提供 PPP 项目资产建造服务又提供建成后的运营服务、维护服务），应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务的单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。
- **政府支付：**PPP 项目中政府方向社会资本方支付可用性服务费、可行性缺口补助等较为常见。根据解释第 14 号，社会资本方根据 PPP 项目合同，自政府方取得的有关资产，该资产构成政府方应付合同对价的一部分的，社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，不作为政府补助。

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

德勤全球基础设施业务中心

主管合伙人

李晓晖

合伙人

电话：+86 21 3313 8668

电子邮件：samxhli@deloitte.com.cn

林珏

合伙人

电话：+86 755 3353 8123

电子邮件：erilin@deloitte.com.cn

2. 资产确认与后续计量

根据解释第 14 号，社会资本方不得将 PPP 项目资产确认为其固定资产，但应按下列模式进行相关资产的确认和会计处理：

- **无形资产模式：**社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定进行会计处理。
- **金融资产模式/混合模式：**社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产。

此外，为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定进行会计处理。

3. 借款费用

- PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定进行会计处理。
- 对于确认为无形资产的部分，社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时，应当将其予以资本化，并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产。
- 除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化。

潜在税务影响

由于 PPP 项目的特点和相关指引的缺乏，社会资本方参与 PPP 项目如何进行增值税与所得税处理具有一定的争议，多年来各地税务机关的执行口径亦不尽相同。而在国内税务实践中，各地税务机关在没有明确税务法规指引的情况下通常会参考会计处理进行收入或所得项目的性质判断，并据此进行税务处理。所以，解释第 14 号对 PPP 项目合同会计处理的明确将对 PPP 项目在建设期和运营期的增值税、所得税处理产生潜在影响。

1. PPP 项目建设期

收入性质

根据解释第 14 号，社会资本方应按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人并进行会计处理。社会资本方为主要责任人的，应当按照已收或应收对价总额确认收入；若为代理人的，则应按已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额确认收入。如果参考上述会计处理进行相应的增值税处理，则可能带来不同身份下的社会资本方在增值税适用税率和进项税抵扣方面的差异。具体而言：

- 社会资本方为主要责任人的，在建设期确认建造服务收入，具备一般纳税人身份的按建筑服务业 9% 税率计算增值税，从建筑材料及设备供应商、服务提供商取得的增值税进项税准予抵扣。
- 社会资本方为代理人的，在建设期确认代理服务收入，具备一般纳税人身份的按现代服务业 6% 税率计算增值税。值得注意的是，由于该社会资本方属于 PPP 项目资产建造的代理人，而非建造服务提供者，更不是 PPP 项目资产的所有者，因此建筑服务实际提供方将增值税发票开具给社会资本方的做法在合理性方面可能存在质疑，相应的增值税进项税似乎也不应由社会资本方进行抵扣。

纳税义务时点

社会资本方在 PPP 项目建设期内通常难以取得实际的现金流入，但根据解释第 14 号，其在建设期内仍可能需要确认相关的建造服务或代理服务收入。从目前的税法来看，在大部分提供服务的情形下，增值税和所得税的纳税义务发生时点与财务会计上的收入确认时点基本一致。因此，如果参考企业的会计处理，社会资本方可能需要在建设期内即从税务角度确认相应的收入，产生增值税和所得税纳税义务，而并非在进入运营期从政府方或第三方实际收到款项时才产生纳税义务。

借款费用资本化

考虑到社会资本方对 PPP 项目的不同资产确认模式，如果参考财务会计上的资产性质区分进行税务处理（详见下文），那么社会资本方需要在建设期即对资产确认模式进行判断，以确定所得税上有关的建设期借款费用的资本化和费用化处理事项。

2. PPP 项目运营期

资产确认模式

根据解释第 14 号，社会资本方应当根据不同条件，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，确认为金融资产（满足有权收取可确定金额的现金或其他金融资产条件的）、无形资产（有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的），或两者的混合。

如果参考会计处理的资产性质分类进行税务处理，则可能需关注以下增值税与所得税事项：

- 对于确认为金融资产的部分，社会资本方在项目运营期间将涉及利息收入的取得。具备一般纳税人身份的社会资本方取得利息收入，适用金融服务业 6% 的增值税。

而在计算增值税和所得税时，是否可以按实际利率法确认利息收入，以及如何确定其纳税时点等可能存在一定争议。

- 对于确认为无形资产的部分，可以理解为政府方向社会资本方让渡的一定时期内的 PPP 项目资产的运营权。因此，具备一般纳税人身份的社会资本方在项目运营期间取得的相关款项按照其业务类型（如交通运输业、生活服务业等）适用相应的增值税处理。另一方面，社会资本方就该项无形资产能否取得相应的增值税发票（6% 增值税）用于进项抵扣，将直接影响其运营期的增值税负担。

在所得税方面，除相关收入须记入应纳税所得以外，社会资本方同时可对该无形资产进行摊销作税前扣除。

政府支付

解释第 14 号明确，PPP 项目的政府付费若构成政府方应付合同对价的一部分，则社会资本方应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定进行会计处理，不作为政府补助。

在实践中，许多 PPP 项目公司认为，政府方支付的可行性缺口补助系政府资金，且并非其服务收入，故未予缴纳增值税与所得税。此次发布的解释第 14 号则强调了政府支付款项可能具备的收入属性，如果未来税务机关依据该解释进行税务处理，那么上述 PPP 项目公司的做法可能会面临风险。

维修或更新改造支出

对于 PPP 项目资产在合同期满移交前可能发生的维修支出或更新改造支出，若根据现行税法的一般规定，在实际发生时才允许在企业所得税前扣除。实践中，PPP 项目公司并非永续经营，很可能出现 PPP 合同期满，项目公司清算时存在大额亏损无法弥补的情况，维修或更新改造支出在实际发生时扣除很可能无法实际发挥抵税效应。未来在所得税方面是否可对 PPP 项目公司出台特别规定，对这部分支出的扣除予以特殊处理，如允许调整到有关的以前年度进行补充扣除，或在会计计提年度进行扣除等，值得进一步探讨。

德勤观察

目前，我们在实践中观察到各地税务机关对 PPP 项目的税务处理口径不一，在建设期社会资本方是否应确认收入、项目相关资产应如何确认，以及增值税进项抵扣等诸多方面均存在较大的不确定性。随着解释第 14 号的施行及其对会计事项的明确，未来有关的税务处理是否会向会计处理靠拢值得关注。

在当前实践中，不少 PPP 项目的社会资本方在建设期并不确认收入，并且将其从供应商、分包方取得的增值税进项留抵，在运营期内抵扣其增值税销项税；某些社会资本方将政府方按照一定的绩效考核标准向其支付的可行性缺口补助（若绩效不达标，则相应扣减付费）一律按现代服务业的税率（6%）缴纳增值税，甚至不予缴纳增值税和企业所得税。如果未来税务机关参考会计处理进行相应的增值税和所得税处理，那么上述这些做法可能难以得到税务机关的认可，进而产生税务风险。

此外，PPP 项目“政府与社会资本合作”的特点也会对税务处理产生一定的影响。例如，PPP 社会资本方在建设期和运营期如何向政府方开具增值税发票，是否会因为会计处理而在地方政府隐性债务等问题上产生新的争议，也值得后续予以关注。

综上所述，鉴于解释第 14 号的公布与施行将对 PPP 项目的社会资本方税务处理产生潜在影响，我们建议相关各方应积极关注并了解后续的法规与实践进展，站在全生命周期税务管理的角度通盘考虑相关事项，重新梳理项目交易结构及各环节涉及的税务影响，在合规基础上探讨合理的商业方案。

本文由德勤中国为本行中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

华北区

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(内地)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华南区(香港)

戚維之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。

© 2021。欲了解更多信息，请联系德勤中国。