

PPP项目的资产权属、会计核算及税务处理

郭滨辉(副教授)

【摘要】目前,由于地方政府财政资金缺乏,在城市基础设施建设及社会公共服务领域通常采用与社会资本合作的PPP项目模式。而PPP项目投资规模大、建设及运营周期长,对于政府及社会资本都存在较大风险。因此,规范PPP项目的财税管理对于项目的风险防范及其健康发展十分重要。对于PPP项目的运营,必须首先明确项目资产的产权归属,然后以产权归属为基础,采用准确的会计核算制度进行核算,并适当调整运用PPP项目领域的税收政策。通过区分PPP项目的运营模式,来详细论述各模式下项目资产的应有权属及应采用的财税政策。

【关键词】PPP项目; 资产权属; 会计核算; 税收政策

【中图分类号】F285 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)03-0073-5

一、引言

PPP(Public-Private Partnership)模式,是政府将本应由自己承担的部分责任以特许经营权方式转移给社会资本,形成的一种政府与社会资本利益共享、风险共担的合作模式。该模式减轻了政府的财政负担,充分发挥了社会资本的作用。PPP项目运作过程中,对于资产权属,在会计核算方法及税政适用上尚存在诸多问题。根据《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),PPP模式的运作,涉及项目实施机构(以下简称“政府方”)、社会资本及项目公司(通常由与政府合作的社会资本投资成立)三方主体,分为项目识别、项目准备、项目采购、项目执行、项目移交五个阶段。因为项目运行的初期及后期都会涉及项目资产在政府方及项目公司两个主体之间的移交,因此,政府方及项目公司应在会计核算及财务报表中协同反映项目资产的真实情况。

而现行PPP模式下,政府方会计主体会考虑地方业绩,项目公司会计主体会考虑应对考核监管等,

双方往往都将项目资产置于表外管理。由此导致的直接结果,一是项目资产权属的不明确,二是容易引发各类财务风险。加之PPP项目中资产权属的不明晰及财税制度的不统一,又导致项目运营过程中的管控较难。因此本文认为,PPP项目的会计主体应以产权会计理论为依据,从产权会计的视角来分析项目的资产属性,进而明确会计核算、纳税义务之间的内在联系及相互作用。只有这样,才能最终形成有效的管控路径。

二、PPP项目资产权属及移交方式

(一)PPP项目资产权属的法律来源

PPP项目资产权属,是指政府方向项目公司移交的存量国有资产所有权或项目公司新建的公共资产所有权是归属于政府方,还是归属于项目公司。从法律来源上,PPP项目资产权属可分为法定权属与约定权属。原国家计委、电力部、交通部于1995年出台的《关于试办外商投资特许权项目审批管理有关问题的通知》规定,特许期内项目公司拥有特许权项目设施的所有权,这就明确规定了建设—运营—移

【基金项目】广州市哲学社会科学“十三五”规划课题“供给侧视域下粤港澳大湾区税收协调路径研究”(项目编号:2018GZGJ142)

交资产(BOT)所有权归项目公司;而原建设部2004年出台的《市政公用事业特许经营管理办法》(建设部令[2004]126号)规定,设施的权属与处置属于特许经营协议约定的内容。上述政策文件规定不一致,导致政府和社会资本不能依法明确资产权属。2014年,财政部在《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)中,规定了PPP项目的几类典型模式及具体规范,对资产的权属问题也做了较为明确的界定。除此之外,PPP项目资产权属界定的一般原则为:一是谁投资、谁建设、谁享有;二是要有利于项目公司融资。PPP项目中的资产在符合法律规定并能满足金融机构担保要求的情况下,项目资产的权属关系到项目公司资产的体量。

(二)PPP项目运作模式及资产权属分类

1. PPP项目运作模式。现行PPP项目的常见运作模式主要包括七类:一是委托运营(O&M);二是管理合同(MC);三是租赁—运营—移交(LOT);四是转让—运营—移交(TOT);五是改建—运营—移交(ROT);六是建设—运营—移交(BOT);七是建设—拥有一运营(BOO)。具体运作模式的选择会受到收费定价机制、项目投资收益、风险分配框架、投融资需求和期满处置等因素的影响。

2. PPP项目资产权属。根据财金[2014]113号文件,PPP项目资产的权属可归纳为四种情形。

第一种情形是政府方保留公共资产的所有权,公共资产无论是在项目运营期间还是在运营期满移交时,资产权属都不涉及变更问题。该情形下,政府将存量公共资产交由项目公司管理或运营,同时向项目公司支付管理费。O&M、MC、LOT模式均属于该种情形。

第二种情形是政府方暂无项目资产所有权,涉及项目期满后的资产产权变更。从项目资产的形成来看,该种情形下的项目资产又分为两个来源:一是政府方有偿转让给项目公司的存量公共资产;二是由项目公司在存量资产基础上改扩建增加的资产。之后,由项目公司负责对上述来源的项目资产进行运营、维护并提供用户服务。对于上述来源的公共资产,在项目运营期间政府暂无资产所有权,合同期满后资产及其所有权等移交给政府所有。TOT、ROT模式均属于该种情形。

第三种情形是政府方自始不享有项目资产所有权,亦不涉及资产产权后续变更。项目公司承担新建

项目的设计融资、建造运营维护及用户服务职责,保证项目公益性,项目公司长期拥有资产所有权。BOO模式属于该种情形。

第四种情形是法定权属及约定权属并存。该情形主要针对BOT模式。该模式由项目公司承担从新建项目设计、融资到建设、运营、维护的任务,合同期满再将项目资产移交给政府。财金[2014]113号文件并未规定BOT模式下项目运营期间的资产权属;而在《财政部关于印发〈企业会计准则解释第2号〉的通知》(财会[2008]11号)中规定,BOT业务中所建造的基础设施不应作为项目公司的自有固定资产管理;2016年9月财政部颁布的《关于印发〈政府和社会资本合作项目财政管理暂行办法〉的通知》(财金[2016]92号)中,明确了项目实施机构应当根据法律法规和项目合同约定项目公司资产权属。另外,在一些特殊业务领域,有一些文件直接规定了项目资产权属。如《深圳市人民政府关于印发深圳市污水处理厂BOT项目管理办法的通知》(深府[2008]155号)规定,在污水处理厂BOT项目中,由项目公司投资建设的项目土地附着物、建(构)筑物、污水处理设施及设备等等产权(所有权)属于市政府。可见,BOT模式在运营期间,项目资产既可能归属于政府方,也可能归属于项目公司。前者不存在资产权属移交的问题,后者则涉及该问题。因此,BOT模式的资产权属可分别归入政府方保留公共资产所有权的第二种情形及政府方暂无项目资产所有权的第三种情形。

(三)PPP项目资产的移交方式

PPP项目资产存在政府方保留资产所有权、政府方暂无资产所有权和项目公司长期保留资产所有权三种类型。其中,政府方保留资产所有权及项目公司长期拥有资产所有权这两种情形不涉及后续资产产权变更,但政府方暂无项目资产所有权的情形涉及资产后续产权变更。PPP项目周期较长,项目运作过程中存在很多预见不到的情况。因此,具体资产产权变更方式可由特许经营协议约定,也可根据实际情况由政府方及项目公司进行变通调整。从时间阶段来看,资产产权变更可分为项目设立环节变更与项目退出环节变更。从目前实践来看,设立环节变更分为股权性变更与出售性变更,设立环节的变更方式决定了退出环节的变更方式。若设立环节变更属股权投资,则退出环节移交宜采用股权收购方式;若设立环节属出售性变更,退出环节的移交则宜采用资产划转方式。

三、PPP项目的会计核算

PPP项目的会计核算涉及政府与项目公司两个会计主体,设立、运营、退出三个环节,项目资产的核算与收入的计量两大方面。在项目资产的核算上,须考虑会计主体是否拥有项目资产权属的两种情况。PPP模式下,项目公司的收入有三个来源:一是使用者付费,即项目公司行使特许经营权向最终消费用户收取的收入;二是可行性缺口补助,该项补助的前提是使用者付费不能够满足社会资本或项目公司在项目建成后的成本回收和合理回报,因而由政府给予其一定的合理回报;三是政府付费,即对于纯公益性的不存在收入来源的PPP项目,必须由政府直接购买公共产品和服务,政府通常会依据项目的可用性、使用量和绩效中的一个或多个要素的组合向项目公司付费。

(一)项目资产不变更权属情况下的会计核算

项目资产不变更权属的情况包括O&M、MC、LOT、BOO四种模式。前三个模式由政府拥有项目资产权属,BOO模式则由项目公司永久拥有项目资产权属。另外,还包括BOT模式下行业政策规定或双方约定由政府方拥有资产权属的情况。

1. 项目资产的会计核算。

(1)BOO模式的资产核算。若项目属于BOO模式,在设立环节项目资产尚不存在,不涉及资产账务处理;在运营环节,项目公司建造的项目资产按自有固定资产核算。该模式下,项目公司永久拥有项目产权,不涉及资产的后续移交,政府方也不涉及对该项资产的账务处理。

(2)存量资产的会计核算。若项目属于O&M、MC模式或LOT模式,政府方始终拥有项目资产所有权。本文认为,LOT模式下的租赁应为经营性租赁。因为在项目运作前,该项公共资产已经实质存在,政府方并不是出于项目公司的需要而为其专门购置或建造该项资产,所以应当排除融资租赁的情况。因此,对于上述三种PPP模式下的存量资产,在项目设立环节只是发生了项目资产管理权的转移。虽然项目资产未发生权属转移,但是本文认为,项目公司应该新设“代保管资产”科目,政府方应该设立“托管资产”科目,而不是将项目资产纳入表外管理,以保证对项目资产的足够关注及维护运营。在项目运营期间,对于存量资产的保管费用,应该同时在政府方及项目公司账面上进行反映。项目公司应按年

将委托运营费或管理费确认为营业收入,并相应确认公司运营成本的方式,以进行会计的确认与计量。

(3)新增资产在建造期间的核算。对于O&M、MC、LOT三种模式下运营期间新增的资产,或BOT模式下约定或政策规定由政府拥有所有权的新增资产,根据财会[2008]11号文件,以项目的特许经营权归属于项目公司为基础进行账务处理。在项目资产建造期间,其资产的会计核算应遵循以下原则:一是PPP项目合同约定项目资产建成后的一定期间内,项目公司能够从政府方获得政府支付或可行性缺口补助的,项目公司的会计核算中应在确认收入的同时确认金融资产,并按照金融工具确认和计量的相关会计准则进行账务处理;二是若合同约定项目公司在有关资产建成后需要在经营期间向使用者收费的,项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产;三是为使基础设施保持一定服务能力或在移交给项目公司前保持一定使用状态的,项目公司预计发生的支出应按照《企业会计准则第13号——或有事项》(CAS 13)的规定处理。

无论是存量资产,还是新增资产,O&M、MC、BOT三种模式在项目退出环节均涉及项目资产向政府的返还。由于PPP项目运营周期较长,实践中投入运营的PPP项目较多,退出运营的项目较少,对PPP项目退出环节会计核算方法的直接规定较为少见。笔者认为,对于不变更权属的PPP模式,在退出环节双方会计主体仅须办理资产移交手续,并终止相应资产负债账面价值的确认,由于资产公允价值变动而产生的价值补偿事项则应在其他科目中反映。

2. 收入支出的会计核算。项目公司收入主要有三个来源,即使用者付费、可行性缺口补助和政府付费。基础设施建成后的一定期间内,项目公司应当按照《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)确认与后续经营服务相关的收入。使用者付费的情况下不涉及政府支出。

对于政府方而言,其向项目公司支付的可行性缺口补助及政府付费,应于每期支付时记录为政府支出,如果由于绩效评价等原因使运营补贴支付的时间和受益期间不一致,则应在受益期末记录为负债,在下期支付时减少该项负债。

对于项目公司而言,其从最终消费用户获取的收入应计入“营业收入”,其收到的政府付费及可行性缺口补助,实质上都属于政府对项目公司收入的补偿,本文认为其会计核算应适用2017年5月新修

订的《企业会计准则第16号——政府补助》(CAS 16)。该类补偿属于与收益相关的政府补助。又由于该类补偿与项目公司维护公共产品运营及提供社会服务活动密切相关,构成项目公司对社会的运营服务对价。在收入的具体确认上,应适用CAS 14。用于补偿项目公司已经发生的相关成本费用或损失的,应直接计入当期损益或冲减相关成本;用于补偿项目公司以后期间的相关成本费用或损失的,应首先确认为递延收益,在相关成本费用或损失确认的期间再计入当期损益或冲减相关成本。

(二)项目资产变更权属情况下的会计核算

TOT及ROT模式属于资产所有权暂时发生转移的情形。在项目设立环节,政府暂时将资产所有权有偿转让给项目公司,在合同期满退出运营时,项目公司再向政府移交资产所有权。在运营环节,项目资产归属于项目公司所有。对于ROT模式在运营环节新增资产的所有权,财金[2014]113号文件并未明确规定。由于该模式是在TOT模式的基础上增加了改扩建内容,而TOT模式下政府方资产是有偿转让给项目公司的,因此本文认为,ROT模式在以后期间的新增资产也应属于项目公司。BOT模式下,设立环节的项目资产并不存在,在项目退出环节,项目公司将运营期间的新建资产所有权转移给政府方。对于BOT模式,若政策规定或约定的权属在运营期间属于政府方,则其运营及退出环节的会计核算也应遵循下述处理。

1. 项目资产的会计核算。由于项目资产变更了权属,在运营期间,项目公司应将项目资产作为自有固定资产管理。因此,会计核算相对简单。TOT及ROT模式下政府将存量资产的所有权有偿转让给项目公司。在设立环节,政府应按照有偿收取的项目公司对价借记相关资产类科目,按让渡资产的账面价值贷记“固定资产”科目;项目公司应按支付对价借记“固定资产”科目,贷记相关科目。在运营期间,对于改扩建项目资产的支出符合资本化条件的,增加项目资产成本;不符合资本化条件的,计入当期损益。TOT、ROT及BOT模式下的新增资产,项目公司应区分自行建造或外包建造来进行账务处理。本文认为,在项目退出环节,政府方及项目公司应进行协商并按资产公允价值移交项目资产,按购买法进行相关账务处理。

2. 收入支出的会计核算。对于收入的核算,项目资产变更权属的情况应与不变更权属的情况相

同。对于项目公司而言,收入确认应适用CAS 14,具体账务处理应适用CAS 16的规定。收付实现制下,对于政府方面而言,其对项目公司形成的支付及可行性缺口补助构成账务处理上的支出部分。

四、PPP项目的税务处理

目前,还没有针对PPP模式制定的特殊税收政策。与其他经营方式相同,PPP模式的具体税收政策适用,要区分项目所属行业及具体运作规则来进行判断。PPP项目涉及的重点税种是企业所得税与增值税。另外,由于项目资产价值较大,需要进行资产权属变更的项目其契税也不可忽视。

(一)PPP项目特定行业的税收优惠政策

在公共基础设施投资及公共服务领域,PPP项目是政府与社会资本合作的常见形式。因此,项目若属于前述领域,应享受“三免三减半”的企业所得税优惠;项目公司在规定的优惠目录内用于购买环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资资金,可按10%的比例从企业购置设备当年的应纳税额中抵免;一些特定行业也可享受增值税的免税政策。但由于PPP项目建设周期较长,前期往往亏损,“三年三减半”及“专用设备投资额抵免应纳税额”的所得税优惠对项目公司意义不大^[1]。特定行业的项目公司若享受增值税免税优惠,其进项税额便不能抵扣。而项目建设初期投资额较多,进项税额也较多,非但不具有节税优势,反而加重了项目公司的负担。

(二)项目资产不变更权属情况下的税务处理

PPP项目的资产权属变更表现在两个环节,即项目设立环节与项目退出环节。现有税收政策下,若资产权属归属于政府方,上述两个环节不进行权属变更,但存量资产及新增资产的税负有所不同。

在不变更权属的情形下,项目公司不拥有设立环节移交的存量资产及运营期间新增资产的所有权。O&M、MC、LOT、BOO及BOT模式中政策规定或双方约定不变更权属的情况,皆符合上述情形。对于BOO模式,项目资产从运营环节建成后自始至终归属于项目公司,资产并不存在移交问题;对于O&M、MC及LOT模式下的存量资产,无论是在项目设立环节还是在退出环节,所有权自始归于政府方,移交时不涉及税收问题。对于BOT模式下运营期间的新增资产,或上述各模式涉及的新增资产,应理解为政府方以授予项目公司特许经营权以及对项目公司进行政府支付或可行性缺口补助为代价,换

取运营期间项目公司新增资产的所有权。因此,从业务实质上来看,新增资产在退出环节移交时应视为项目公司对政府方的非货币性支付。本文认为,新增资产应视同销售,项目公司应缴纳企业所得税及增值税。

(三)项目资产变更权属情况下的税务处理

若资产权属归属于项目公司,则在项目设立环节及项目退出环节皆须进行资产权属变更,税负相对较重。资产的移交形式取决于PPP合同的约定,实践中存在两种资产移交形式,一是股权性移交,二是出售性移交。两种移交方式皆可适用于TOT、ROT、BOT模式。两种移交形式下的税负亦有所不同。

1. 项目设立环节。设立环节的股权性移交,是政府方作为股东,将土地使用权及其他相关国有资产以投资入股的形式移交给项目公司。股权性资产移交的实质是非货币性资产投资,所得税处理应适用财税[2014]116号文件的规定。政府方须对投资入股的非货币性资产进行评估,按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额计算确认非货币性资产转让所得,并缴纳企业所得税。非货币性投资的增值税处理也视同销售,政府方按公允价值全额确认增值税销项税额,项目公司可抵扣相应进项税额。股权性移交加重了政府方的所得税税负,但增值税税负在政府方及项目公司之间达到平衡,税负总量并未增加。出售性移交是政府方将资产出售给项目公司。对于该移交方式,在所得税处理上,政府方应按被移交资产的售价与计税基础的差额作为计税依据缴纳企业所得税。在增值税处理上,政府方应按不含税售价计算销项税额;项目公司若取得增值税专用发票,可以抵扣相应进项税额。

在项目设立环节,从理论上讲,股权性移交及出售性移交两种移交方式下政府方的所得税税负及双方的增值税税负是相同的^[2]。但也存在例外的情况,如选择按小规模纳税人纳税的非企业性单位是不能办理一般纳税人资格认定的,政府方属于非企业性单位,如果政府方选择了按小规模纳税人纳税,是不能抵扣进项税额的。另外,无论是出售性移交,还是股权性移交,政府方都只能申请税务局代开增值税专用发票,适用征收率3%。该种情况下,尽管双方增值税税负平衡,但政府的税负较轻,而项目公司能够抵扣的进项税额较少,其税负相对较重。

2. 项目退出环节。项目退出环节的移交方式取

决于设立环节的移交方式。设立环节的股权性移交及出售性移交,分别对应退出环节的股权收购及资产划转。

股权收购是政府方收购项目公司的股权,该种收购方式中,企业所得税的纳税人是投资于项目公司的社会资本。社会资本须就股权收购价高于初始投资成本的部分缴纳企业所得税。该种移交方式不产生增值税。

资产划转是项目公司直接将项目资产划转给政府方。根据相关规定,目前只有具备100%控股关系的母子公司间的资产划转可以采用账面价值形式而不产生企业所得税。其余情况的资产划出方须视同无偿赠送资产,按资产公允价值与计税基础之间的差额缴纳企业所得税。基于PPP模式的特点,不可能由政府方100%控股项目公司。因此,项目公司在划转资产之时须缴纳企业所得税。同时,公司间的无偿资产划转也属于增值税的视同销售行为,项目公司作为资产划出方,须按划转资产公允价值缴纳增值税。若政府方为增值税一般纳税人,接受划转资产的相应进项税额可以抵扣;若政府方为增值税小规模纳税人,接受划转资产方则不能抵扣进项税额。

由此可见,股权性移交及出售性移交两种方式在项目设立环节的所得税税负及增值税税负是相同的,而在项目退出环节,股权移交方式只产生所得税,税负相对较轻。

五、结束语

PPP模式下项目资产的产权归属在现实操作中较为复杂,且直接关系到政府方及项目公司两个会计主体的会计核算方法及资产移交环节的税务处理,决定两个主体的税收负担。因此,运作模式的选择非常重要。另外,针对不同模式下的会计核算及税务处理不够明晰的情况,相关部门应尽快制定具体规范,以完善PPP模式的财税政策,使双方主体有章可循,减少人为操作空间。

主要参考文献:

- [1] 武彦民,岳凯.我国PPP项目税收支持政策:现状与完善[J].税务研究,2016(9):25~29.
- [2] 马蔡探,袁娇.PPP模式的税收政策与管理[J].税务研究,2016(9):3~9.

作者单位:广州商学院会计学院,广州511363