

PPP项目可用性付费纳税模式研究

——以某矿山生态修复PPP项目为例

张明亮

(天津港航工程有限公司,天津 300457)

摘要:从PPP项目公司纳税模式选择上着手,就PPP项目税务筹划工作展开深入研究,通过对实务中可用性付费增值税纳税模式进行对比分析,提供可供选择的PPP项目整体税务筹划方案。并进一步结合具体PPP项目案例,对案例项目的可用性付费增值税纳税模式的选择予以分析,通过理论与实践相结合,为PPP项目公司提供可供参考的最优的税务筹划方案,以确保项目公司实现预期收益。

关键词:PPP项目;税务筹划;纳税模式

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2021.12.033

1 引言

近年来PPP模式在我国工程项目建设中取得了长足的发展。由于整个PPP项目周期长且流程涉及环节众多,使得每项环节中面临的税种多样,纳税情况复杂并直接影响参与企业的经济效益。合理的税务筹划至关重要,在降低公司经营成本、防范税收风险等方面发挥着积极作用。为保证PPP项目达成预期收益,将可用性付费增值税纳税模式筹划工作作为侧重点予以重点考虑与分析,明确超前谋划、提前布局的重要性。实务中主要有四种计税模式,本文以某矿山地质环境生态修复工程PPP项目为案例,根据该项目的基础数据,按照不同的增值税纳税模式,对项目纳税模式进行了分析,以获得更合理的处理方法,进而帮助PPP项目公司选择更有利的计税方式。

2 PPP项目可用性付费增值税纳税模式筹划

2.1 建筑服务模式

建筑服务模式是以政府支付的投资成本及回报全额按建筑服务适用9%税率缴纳增值税,投资成本的进项税额允许抵扣。政府支付的投资回报就是对项目公司提供建筑服务的补偿,因此,项目公司收到政府支付的投资及回报应当全额按“建筑服务”适用9%税率缴纳增值税,同时向政府开具9%税率的增值税发票。该模式下,项目公司投资成本允许抵扣进项税,其中建筑安装工程成本可以抵扣9%的进项税,但其他成本抵扣率较低或无法抵扣进项税,如融资利息支出。同时政府付费中属于投资回报的部分适用9%的税率,税率较高。这种模式下项目公司将承担较高的增值税税负。建议项目公司根据PPP项目的交易实质,采用其他纳税模式,或向主管税务机关申请对于不能抵扣进项税额的成本费用部分以计算方式抵扣或可差额纳税。

2.2 建筑服务与贷款服务相结合服务模式

建筑服务与贷款服务相结合是以政府付费(其中包含投资成本+回报)中投资成本部分适用9%税率,回报部分按贷款服务适用6%税率,投资成本的进项税额允许抵扣。按照会计准则的原则,金融资产模式下,政府付费部分会计上仅就回报部分确认为收入,但是由于政府就投资成本和合理回报统一付费,因此项目公司按收到的全部价款和价外费用,确认为增值税应税收入。按照付费包含的不同服务内容,投资成本部分按照建筑服务适用9%税率,回报部分按照贷款服务或企业管理服务适用6%税率,其中投资成本的进项税允许抵扣,项目公司分别按照9%和6%税率向政府开具发票。该模式操作相对比较复杂,需要对政府付费中的投资成本和回报进行相应的划分,开具不同服务内容和税率的发票,虽然操作难度较高,但是这种方案是项目公司和税务机关普遍认可的一种方式。

2.3 综合管理服务模式

综合管理服务模式是以政府付费的全额(其中包含投资成本+回报)按企业管理服务适用6%税率缴纳增值税,投资成本的进项税额允许抵扣。项目公司为政府提供的服务内容包括融资、建设、运营、管理等服务内容,项目公司为政府提供的并非单一的服务,取得的政府补贴全额按“企业管理服务”纳税,需向政府开具全额6%税率的发票。该模式

下,建设成本占总投资的比例较高,一般税率为9%,因此会出现进项税大于销项税,最终项目公司存在大额进项税留抵的情况。因此,项目公司可向税务机关申请,将本项目的适用税率确认为“企业管理服务”适用6%税率。

2.4 贷款服务模式

贷款服务模式是以仅就回报部分按6%税率缴纳增值税,投资成本的进项税额不允许抵扣。在PPP项目中,项目公司并不直接提供建筑服务,而更多的是承担融资、管理和运营的功能,基于此种观点,部分纳税人认为PPP项目公司实际提供的就是一项贷款服务,项目公司只要取得投资回报即应按规定计算缴纳增值税,此种缴纳方式较容易通过主管税务机关同意。同时,该模式也可以有效解决项目公司支付给政府的前期费用、征地拆迁费用等成本支出不能取得增值税专用发票进行抵扣的问题。但在该模式下,由于对于投资成本部分不缴纳增值税,项目公司对于投资成本部分不能开具增值税发票,因此,应就发票开具问题提前与政府方沟通,如果政府方要求必须开具发票,则应提前向税务机关申请,争取开具不征税发票。

3 PPP项目可用性付费增值税纳税模式筹划具体案例分析

3.1 PPP项目概况

(1)基本情况。某矿山地质环境生态修复工程PPP项目是某市所属区级发展和改革局下发文件,经区自然资源局批准建设的项目。项目建设主要内容包括17个采石场及周边山体的山体综合整治、绿化美化工程,总整治面积182万平方米。该项目根据破损山体的地质环境现状特征,主要采用复绿、复耕等方式进行综合整治,即采用土石方工程、支护工程、绿化工程和其他工程对项目区进行治理。通过公开招标的方式选定本项目PPP运作的中选社会资本方。项目的可研批复总投资额为58,409.00万元(不含建设期利息)。工程建设其他费用为3,218.50万元,预备费用为2,628.00万元。

(2)运作模式。按照可行性缺口补助的BOT模式(建设-运营-移交)实施,项目公司负责设施日常经营管理,负责用地红线范围内的建筑及安装工程维护、绿化、形成耕地林地养护及相关设施设备维护等工作,同时项目公司负责对复垦后的土地进行运营维护,包括保持入库耕地符合耕地标准,农作物的种植等。对于入库耕地外旱地、自然保留地可进行樱桃、蓝莓的等经济农作物种植,部分可用于苗圃建设;对于道路工程、农田水利工程、绿化养护和其他工程中的内容的运营及维护工作,需保证项目基础设施的良好运转。该项目的回报机制是使用者付费与可行性缺口补助相结合的方式,使用者付费通过商业运营净收益予以实现。

3.2 项目测算分析

3.2.1 测算基础

建设期,项目公司进项留抵税额4,470.46万元。其中:因总承包方选择一般计税方式,项目公司在建设期取得9%税率的建筑安装工程费

(下转 36 页)

(上接 33 页)

增值税专用发票,进项税额 4,234.45 万元;工程建设其他费用研究使用费以及专项评估费取得 6%税率增值税专用发票,进项税额 146.92 万元,工程预备费取得 9%税率增值税专用发票,进项税额 89.10 万元。运营期,项目的运营成本包含直接运营成本,以及少量的日常管理支出、职工薪酬等,测算运营成本进项税额时,按照 6%税率计算进项税额,其他运营成本暂按无法取得增值税专用发票,无法进行进项税额抵扣。可用性付费按照四种纳税模式,分别适用不同税率:方案一为投资成本 9%、投资回报 9%;方案二为投资成本 9%、投资回报 6%;方案三为投资成本 6%、投资回报 6%;方案四为投资成本 0%、投资回报 6%。项目资金筹措计划及工程进度根据该项目《矿山地质环境生态修复工程政府和社会资本方合作(PPP)项目合同》和《银行资金借款合同》,建设期社会资本方投资 20%,银行贷款 80%,测算按照 1 年建设期计算投资进度。折现率依据该项目《矿山地质环境生态修复工程 PPP 项目实施方案》,并结合本项目实际,折现率选定为 4.9%。

3.2.2 结果分析

通过测算,增值税税额从低到高的顺序情况如下(单位:万元):

方案三(0.00)<方案四(1,150.03)<方案二(1,305.88)<方案一(2,094.31)。因此,从应交增值税方面比较,方案三缴纳增值税最少。

税后利润从高到低的顺序情况如下:方案三(2,780.11)>方案四(1,683.44)>方案二(1,489.32)>方案一(786.17)。因此,从税后利润方面

比较,方案三税后利润最多。

现金净流量从高到低的顺序情况如下:方案三(14,707.12)>方案四(13,741.83)>方案二(13,573.32)>方案一(12,870.17)。因此,从现金流量方面比较,方案三现金流量最多。

综上分析所述,从增值税税负、税后利润以及现金净流量方面考虑,方案三最优,为 PP 项目公司带来最大化收益。

4 结束语

结合目前市场上的 PPP 项目实务经验,建议项目公司根据 PPP 项目的交易实质,即项目公司为政府提供的服务为投资、建设、融资、管理、运营为一体的服务,而非单一的业务模式,服务内容满足《销售服务、无形资产、不动产注释》对企业管理服务的定义,因此,应积极采用模式三计算缴纳增值税。实务中,PPP 项目公司应根据外部宏观环境的变化、税率的不同、计征方式的差异等因素,进一步对比测算评估纳税模式效果,选择合理的可用性付费增值税纳税模式,以充分实现 PPP 项目公司预期收益。

参考文献

- [1]阮仁胜.“营改增”后建筑施工企业的税务管理研究——基于建工模式下的税务筹划措施分析[J].经济研究参考,2017(41):64-65+71.
- [2]詹敏.谈“营改增”后工程项目的进项税筹划[J].财会月刊,2018(1):72-74.
- [3]周张良.试论 PPP 模式投资项目财务风险[J].财会学习,2017(20):225-226.