

# 关于BT项目的企业所得税问题探讨

张宏伟 杨景芝

(中国水电建设集团路桥工程有限公司 北京 100048 北京华山投资管理中心 北京 100052)

**【摘要】** BT项目在推动我国基础设施项目建设方面起到了巨大作用。但国家尚未发布有关其营业税和企业所得税纳税的统一政策,导致税务局和企业实务中面临较大困扰。本文从BT项目企业所得税缴纳现状入手,对BT项目的所得税处理提出了一些建议。

**【关键词】** BT项目 所得税 营业税 利润 税收优惠

BT是英文Build-Transfer的缩写,是基础设施项目建设领域中采用的一种投融资建设模式。通常指项目发起人(政府或其授权机构)与项目投资人签订合同,由项目投资人负责项目的融资、建设,并在规定时限内将竣工后的项目移交项目发起人,项目发起人根据事先签订的回购协议分期向项目投资人支付项目总投资及相应的回报。BT项目是国际上比较成熟的一种投融资建设模式,近年来在国内很多城市公共基础设施项目中得到了应用,BT项目利用的是非政府资金,由投资方自行筹资进行项目建设,因而解决了地方政府基础设施建设资金不足的问题,同时为相关投资方寻找到了新的利润增长点,是一种双赢的局面。不过目前国家税务总局尚未出台针对BT项目的税收法规,导致税务局和企业之间在营业税和所得税的征纳问题产生不同意见,给实际执行带来了困扰。为此本文专就BT项目牵涉的所得税问题进行探讨和分析。

## 一、BT项目企业所得税缴纳的现状

我国BT项目的建设主要有三种模式:第一种是组建项目公司,由项目公司负责BT项目的投融资,但不负责项目的施工建设;第二种是组建项目公司,项目公司不仅是BT项目投融资方,而且负责具体的施工建设;第三种是不组建项目公司,而是由中标的投资方直接负责项目的融资、投资、管理及施工建设的职能。

由于后两种不是完全意义上的BT模式,且如果会计核算规范的话(需用到建造合同准则进行核算),与第一种模式并无实质上的差异。故本文主要探讨第一种模式。由于没有全国统一的税收法律法规可以参考,笔者总结了实务中关于BT项目企业所得税缴纳主要存在的三种情形。

### 1. 按工程完工进度进行收入确认并纳税。由于BT项

目一般建设期都在一年以上,所以有的地方税务局根据《企业所得税法实施条例》(国务院令512号)第二十三条(二)的相关规定,按照跨年度完成劳务的完工百分比法确认应税收入并纳税,即BT项目投融资方要依照BT项目建设的完工百分比计算收入并缴纳企业所得税,无论政府是否进行回购款的结算和支付。

2. 按证监会和财政部相关规定确认会计利润并纳税。现行企业会计准则对BT项目的会计处理没有相关规定,只有证监会在2011年1月发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(以下简称“问题解答”)和财政部在2011年12月发布的《企业会计准则解释第5号(征求意见稿)》(以下简称“5号解释”)中对BT项目的相关会计处理作了指导性的规定。其中有段话:长期应收款应采用摊余成本计量并按期确认利息收入。据此有的地方税务局认为既然确认了会计利润,那就按会计利润来缴纳所得税。

其实在2012年11月财政部正式印发的《企业会计准则解释第5号》(财会[2012]19号)并没有就BT项目的核算作出规定,这也说明财政部对此业务核算持比较审慎的态度。

3. 按合同约定收款日期或实际收到回购款项时进行纳税申报。BT项目属于一种特许协议,有点类似于销售商品分期收款。而税法规定以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现并产生相应的纳税义务。因此有的地方税务局按此方式进行所得税的征纳。

## 二、BT项目企业所得税缴纳的理论分析

上面所述目前BT项目三种缴纳企业所得税的方式,前两种方式有失公允,不尽合理。尤其是第一种方式,在证监会“问题解答”出台以后,还按照完工百分比法进行

收入确认并相应纳税是不合理的,更何况BT项目公司也不适用建造合同准则。因此该种方式既没有任何法律法规支持,也无法说出让人信服的理由。

后两种方式的差异主要体现在企业与税务局确认的应纳税所得额基数上。在企业所得税的缴纳方面,究竟应按当年确认的会计利润作为应纳税所得额基数,还是按照合同约定的收款日期或实际收到回购款时对应的投资收益来纳税呢?其中,投资收益=[实际收到的回购款/(1+合同收益率)]×合同收益率。

笔者倾向于后一种,因为这样更符合我国税法精神及企业实际,理论分析如下:

**1. 标准不统一,缺乏可比性。**证监会“问题解答”只针对上市公司而言,也就说明非上市公司可以不采用该解答形式进行会计核算,也即在建设期不用确认报表的会计利润,因而就不存在缴纳企业所得税的问题。如果非上市公司在建设期可以不缴企业所得税,而上市公司缴纳企业所得税,则会造成公司之间有关指标不可比较,也没有统一性。

**2. 利润可调节,不合情与理。**证监会“问题解答”中要求确认利息收入,而利息收入是根据长期应收款的摊余成本乘以实际利率得到的。假设以确认的会计利润来缴纳企业所得税,则企业可以把实际利率(企业根据现金流量模型自己测算的)确认的很小,借以降低前期报表利润并通过把利润后移的方式规避提前缴纳企业所得税的风险。这样就会造成应该缴纳的税却可以延迟交,有违税法的刚性。

**3. 会计利润非税法利润。**证监会“问题解答”要求确认的利息收入也只是会计利润,并非税法利润,长期应收款采用摊余成本核算之后,就会形成长期应收款的账面价值和计税基础的不一致,从而产生递延所得税的问题。所以并非是一有会计利润就要缴纳企业所得税的。同时按证监会“问题解答”计算的会计利润是通过一系列的估计和计算得出来的,其结果与企业的实际经营情况并不吻合。

**4. 成本不确定,收入难确认。**按照会计准则规定:收入确认的前提条件是发生的相关成本能够可靠计量。对于BT项目公司而言,以前年度投资成本只能在进入回购期后由政府进行审核后确定,也只有在投资成本确定之后,政府才能够据以确认应该支付多少回购款,BT项目公司才能确认获得了多少投资收益。否则就会造成投资成本的虚增(政府一般会核减企业的实际投资成本),相应虚增投资收益,既不符合收入的确认原则,也不符合会计上的谨慎性原则。

**4. 税金无来源,股东有意见。**BT项目投资一般规模较大,根据《国务院关于调整固定资产投资项目资本金比

例的通知》(国发[2009]27号)中的相关规定:固定资产投资公司自身要按比例投入项目资本金,其余需要靠银行贷款等方式解决。

在建设期如果按会计利润来缴纳所得税,首先会造成项目建设的资金更加紧张,履约困难;其次是会造成该税金无资金来源渠道。如果非要缴纳所得税,则只能靠公司股东继续投入资本金或筹集其他资金,而这又和公司投资BT项目的初衷不符,股东注资是进行项目投资建设的,不会在没看到任何投资收益的情况下拿钱去缴税的。同时这也不符合政府招商引资的精神,BT项目投资人是政府招商引资进来的,是当地政府重大工程的建设者,不仅享受不到相应的优惠政策,却还面临提前纳税的风险,令投资者难以接受。

**5. 企业经营好,税收才有保障。**如果以实际收到的回购款中含的投资收益来缴税,则会形成收入确认时间及纳税义务较好地融合,既能满足BT项目后续的投资建设资金需要,还能符合企业的实际经营情形;不仅有利于企业又好又快的发展,还能保证税收的可持续性。

### 三、关于BT项目涉税法规的建议

通过上述的理论分析可以看出,BT项目按照合同约定收款日期或实际收到回购款项时进行应税收入的确认并纳税,不仅符合相关税收法律法规的精神实质,也符合企业经营的实际情况,更顺应了目前中央提出的保增长、扩内需、调结构、惠民生的结构性减税政策。但这种纳税的方式必须要有相关法律的支撑,为此笔者提出以下政策建议:

一是为了解决全国BT项目的相关税收问题,避免“无法可依”的现象,也为了营造法治税收环境,构建和谐征纳关系,国家税务总局应尽快出台全国统一的BT项目涉税法法律法规文件,明确营业税及所得税的计税依据、纳税时间等问题。

二是尽量给予BT项目适当的税收优惠政策。基于我国公共基础设施建设资金不足的问题,为了推动公共基础设施建设项目的发展,引导民间资本积极参与BT项目建设,必须降低BT项目投融资方的成本,尤其是税收成本,否则会抑制BT项目投融资方投资的积极性。

### 主要参考文献

1. 郭永东. 基建项目BT业务会计处理初探. 财会月刊, 2012; 11
2. 王芬. 对BT项目会计核算的几点看法. 财会月刊, 2011; 10
3. 国务院. 中华人民共和国企业所得税法实施条例. 国务院令 第512号, 2007-12-06
4. 财政部. 企业会计准则解释第5号. 财会[2012]19号, 2012-11-05