**PPP（政府和社会资本合作）项目税收策划业务指引**

**——税务师行业涉税专业服务规范第3.4.4号**

**（试行）**

1. **总 则**

**第一条** 为了规范税务师事务所及其具有资质的涉税服务人员（以下简称“税务师事务所及其涉税服务人员”）提供政府和社会资本合作项目（以下统一简称“PPP”）税收策划业务执业行为，提高执业质量、防范执业风险，依据《涉税专业服务监管办法(试行)》（国家税务总局公告2017年第13号发布，2019年第43号修改）和中国注册税务师协会《税务师行业涉税专业服务规范基本指引（试行）》《税收策划业务指引（试行）》，制定本指引。

**第二条** 税务师事务所及其涉税服务人员承办PPP税收策划业务适用本指引。

**第三条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供PPP税收策划业务中，遵循《税收策划业务指引（试行）》规定，保持合法合理、客观独立、审慎胜任的执业基本原则。

**第四条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供PPP税收策划业务，应当按照《国家税务总局关于采集涉税专业服务基本信息和业务信息有关事项的公告》（国家税务总局公告 2017 年第49号，以下简称49 号公告）要求，向税务机关报送《涉税专业服务机构（人员）基本信息采集表》和其他相关信息。

**第五条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供PPP项目税收策划业务，实行信任保护原则。存在以下情形之一的，税务师事务所及其涉税服务人员有权终止业务：

（一）委托人违反法律、法规及相关规定的；

（二）委托人提供不完整资料信息，且经受托人书面通知后不补充完整的；

（三）委托人要求违反执业原则的；

（四）其他因委托人原因限制业务实施的情形；

（五）其他应当终止业务的情形。

如已完成部分约定业务，应当按照合同约定收取相应费用，并就已完成事项进行免责性声明，由委托人承担相应责任，税务师事务所及其涉税服务人员不承担该部分责任。

**第六条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供PPP税收策划业务，应遵循《税务师行业职业道德指引（试行）》的规定，不得采取不当承诺、虚假宣传等不正当竞争手段承揽税收策划业务，不得引导、帮助委托人实施涉税违法活动。

**第七条** 税务师事务所及其涉税服务人员提供PPP税收策划业务时，应当遵循《税务师行业质量控制指引（试行）》《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》《税收策划业务指引（试行）》相关的规定，在业务承接、业务委派、业务计划、业务实施、业务结果、业务档案等税收策划服务各阶段，充分考虑对执业风险的影响因素，使执业风险降低到可以接受的程度。

**第八条** 税务师事务所及其涉税服务人员根据承接业务的简易程度，可以选择仅执行部分程序或按部分阶段执行策划服务，但需保证已执行程序或阶段性服务成果足以支撑方案制定以及结论。

**第二章 业务定义与目标**

**第九条** 本指引所称PPP项目是指按照《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)及其他相关法律法规明确的政府和社会资本合作模式（public-private partnership，PPP），即在基础设施及公共服务领域建立的一种长期合作关系。

PPP项目通常模式是由社会资本承担设计、建设、运营、维护基础设施的大部分工作，并通过“使用者付费”、“政府付费”及必要的“可行性缺口补助”获得合理投资回报；政府部门负责基础设施及公共服务价格和质量监管，以保证公共利益最大化。

PPP项目一般通过长周期特许运营的方式取得建设及经营权，因此PPP项目的税收策划难点集中于全周期的税收分析与管理要点提示，避免项目在战略投资、运营管理、税收风控方面出现重大漏洞而影响项目的整体战略管理决策。

**第十条** 本指引所称PPP税收策划业务是税务师事务所依法接受委托，依据税法、会计准则和会计制度及其他相关法律、法规规定，对PPP项目设立、建设、运营、移交等全项目运行周期以及为PPP项目参与主体相应的涉税事项提供纳税方案和纳税计划的活动，以达到管理税务成本，控制税务风险，提高经营效益为目标的涉税服务业务。

**第十一条** 本指引所称PPP税收策划业务范围，是指以法人主体形式按照与政府签署的PPP业务合同约定，承担PPP运营项目的法人主体或其上级股东委托开展的税收策划业务，PPP项目周期一般情况下包含以下几个阶段：设立阶段、建设阶段、运营阶段、移交阶段等。

项目类型一般为采用建设-运营-移交（BOT）、转让-运营-移交（TOT）等模式实施的基础设施及公共服务领域项目，包括但不限于生态建设和环境保护、市政工程、城镇综合开发等行业。项目形式包括但不限于公共基础设施建设运营，环境保护及治理项目建设运营，民生工程等公共配套服务建设运营，三旧改造等城市更新建设移交等。

**第十二条** PPP税收策划业务具体涉及的税种主要包括增值税、企业所得税、土地增值税、契税、耕地占用税、印花税、房产税、城镇土地使用税等。具体策划涉及的税种应根据委托需求目标确定。

**第十三条** PPP税收策划业务流程包括梳理业务目标、制定业务计划、归集项目资料、确定法律依据、测算数据结果、制定策划方案、方案综合判断分析等。

**第三章 业务实施**

**第一节 资料归集及复核**

**第十四条** 在进行数据及信息归集前，受托涉税服务项目负责人应当考虑行业情况、业务模式、政策法规等因素，制定归集范围、归集口径及文档格式，并与委托人沟通，明确由其进行事前准备。数据及信息包括但不限委托人财务数据、签订合同、内部管理信息、相关法规政策、行业情况、实操惯例和风险接受程度等。

**第十五条** 开展PPP税收策划业务时，可以通过资料采集、问卷调查、现场访谈等方式，归集与税收策划项目相关的数据及信息。

**第十六条** 以资料采集方式向企业开展的数据与信息归集，需涵盖PPP税收策划涉及的各纳税主体企业资料，重点关注与PPP税收策划直接相关的数据与信息归集，包括但不限于以下内容：

（一）基本资料：营业执照、章程、企业组织架构、涉及PPP业务的企业股东会、董事会决议文件等资料；

（二）财务资料：各年度审计报告、企业所得税年度纳税审核报告、承担PPP运营项目的法人主体执行的财务会计制度、各年财务账册明细以及与PPP业务相关的评估报告；

（三）涉税资料：PPP业务涵盖的税收种类及税率等基本税收处理情况；增值税申报表、企业所得税申报表以及其他各类纳税申报表等资料；享受税收优惠、财政补贴等财政、税务、审计等相关部门文书；策划业务涵盖期间的税务稽查通知、涉税风险提示告知书、税务处理决定书、税务行政处罚决定书等重大税务事项文书；

（四）其他资料：包括但不限于涉及PPP业务相关的主管部门批准文件、政府产业引导文件或指引等资料；涉及PPP业务的“两评一案”、政府与社会资本签订的PPP合同、股东合同、工程建设总分包合同、采购合同、金融机构的融资合同、项目可行性研究报告等业务合同、文件等资料；

（五）其他能确定各纳税主体企业税收状况的资料。

**第十七条** 以问卷调查与现场访谈方式向企业开展的数据与信息归集，包括但不限于以下内容：

（一）委托PPP税收策划的具体目标、背景及服务需求；

（二）与PPP交易事项直接相关的经营战略、发展规划、企业经营等资料；

（三）与PPP交易事项相关的交易结构、运作方式、业务流程以及各相关方基本情况等资料；

（四）委托人及管理层对税收政策法规的正确理解程度，执行与遵从度，以及是否存在滥用税收政策规避纳税义务问题；

（五）其他与PPP业务事项相关的信息。

**第十八条** 对所归集的数据及信息进行初步复核、整理、分析，确保项目数据及信息与服务需求紧密契合，全面准确。审核、分析所归集的数据信息包括但不限于以下事项：

（一）审核纳税申报方面是否存在差错，分析财务核算与纳税申报的差异性；

（二）分析归集的数据及信息是否恰当、真实和完整；

（三）分析归集的数据及信息是否与服务需求紧密契合，是否足够支撑方案制定。

**第二节 税收策划访谈及适用法律法规分析**

**第十九条** 结合对委托人提供数据信息的分析，与委托人就税收策划业务背景、业务需求、业务流程和涉税问题进行访谈沟通，对由于委托人情况理解不同而导致的分歧，涉税服务人员应重新调查或与委托人进行讨论、确认。

对涉及委托人重要事项及重大经济利益等资料，可要求委托人签字和盖章确认。

**第二十条** 政策梳理环节应包含但不限于以下内容：

（一）基于PPP项目的实际标的，从政策法规与标的委托方的实际业务适用性等角度进行税收政策的梳理；

（二）通过政策的摘录与分析，形成税收策划目标项目适用性税收政策研判分析，包括分税种政策分析及区域性税收政策分析。

**第二十一条** 形成基于案例的税收策划政策梳理内容包括：结合委托方的实际情况，选取受托人服务经验中的类似判例，从案例背景、策划条件、执行过程及财税管理部门判定结果等实际情况，与委托人的数据信息及服务需求进行差异分析。同时，结合已归集整理的资料，对委托人的实际策划业务做出整体政策梳理。

**第三节 设计策划方案**

**第二十二条** 根据委托人的数据信息，结合对数据信息的分析、业务访谈与政策梳理的结论，设计制定策划方案。策划方案应分阶段、按重点设计，并须明确提出方案实施的前置条件、政策依据、步骤顺序、实操要领等。

**第二十三条** 在PPP项目税收策划业务中，应按照与委托人的合同约定，结合实际情况，针对PPP项目不同阶段，全面明确税收策划重点。

**第二十四条** PPP项目设立阶段税收策划应重点关注以下事项：出资方式选择、融资方式选择、组织形式选择、项目前期费用处理、纳税人资格认定、项目投标报价测算、项目合同谈判、股东合同签订等。

**第二十五条** PPP项目的出资通常会涉及政府和社会资本出资，出资方式又可具体分为货币性出资和非货币性出资，在进行出资方式选择的税收策划过程中，应重点关注以下事项：

（一）政府以非货币性资产（比如土地、房屋）出资，对项目公司涉税事项的影响因素；

（二）社会资本以货币性资产出资和以实物资产或无形资产等非货币性资产出资，对项目公司涉税事项的影响因素；

（三）以股权投资的方式注入资本涉税事项的影响因素；

（四）其他影响出资方式选择的税收策划因素。

**第二十六条** PPP模式下存在股权融资、债权融资等多种融资方式，债权融资为主，在进行融资方式选择的税收策划过程中，应当重点关注以下事项：

（一）PPP项目融资事项取得无法抵扣贷款服务的进项税额，对项目公司融资成本的影响因素；

（二）PPP项目在股权融资和其他债券融资方面，适用税收优惠政策有限性的影响因素；

（三）PPP项目在股权融资和债权融资过程面临的混合性投资定性及后续税务处理合规性判定问题；

（四）融资形式差异对实际融资增值税税负、所得税税负的影响因素；

（五）其他影响出资方式选择的税收策划因素。

**第二十七条** PPP项目公司的组织形式一般情况下以有限责任公司为主，PPP项目的直接关联及投资主体出于风险回避等其他目的可能采取成立单体有限责任公司、分期项目设立分公司等形式；PPP项目公司的投资人（股东）还可能选择有限合伙企业等形式。不同的组织形式，对投资方及项目公司会产生不同的影响。在组织形式选择的税收策划过程中，应当重点关注以下事项：

（一）项目公司为有限责任公司，政府和社会资本收益模式面临增值税应税与否、适用税率，所得税是否属于征税范围等税收政策差异问题，对社会资本方涉税事项的影响因素；

（二）通过项目分期设立分公司形式，应关注总分机构间税收优惠政策的适用性问题；

（三）投资人为有限合伙企业，应关注“先分后税”的原则划分收益以及合伙企业收入性质对税负及税目的影响因素；

（四）其他影响组织形式选择的税收策划因素。

**第二十八条** 前期费用的支付一般是由地方政府先行支付，后期通过公开招标，确定社会资本方后，一般会约定PPP项目前期费用由项目公司承担。项目公司成立后由其将资金支付给政府方，政府方开具行政事业资金往来收据，项目公司凭此收据入账。在项目前期费用处理的税收策划过程中，应当重点关注以下事项：

（一）在项目公司成立前已经发生的前期费用，项目公司凭借政府方开具行政事业资金往来收据入账对应的增值税税负成本增加及企业所得税税前扣除等问题；

（二）项目公司与政府指定服务主体间换签合同从而实现实际业务匹配的可行性分析；

（三）其他影响项目前期费用处理的税收策划因素。

**第二十九条** 项目公司成立后，可以选择申请办理一般纳税人资格认定或选择办理小规模纳税人资格认定。在办理纳税人资格认定的税收策划过程中，应当重点关注以下事项：

（一）综合考虑纳税人资格的认定，对项目公司收入和成本确定的影响因素；

（二）其他影响纳税人资格认定的税收策划因素。

**第三十条** 建立PPP项目的投资测算模型，对项目投标报价进行测算，在进行项目投标报价测算税收策划时，应当重点关注以下事项：

（一）项目运营期增值税适用的计税方法，如果适用一般计税方法，运营期的收入要按照适用税率进行价税分离；

（二）项目建设期投入资金购进的货物、劳务、服务，测算时对可抵扣进项税的购进成本进行价税分离；

（三）针对建设投入的合同资产，采取不同形式的确认及与地方政府的可用性服务费结算方式的差异，分别确认建设期取得的增值税进项税额是否满足增值税抵扣条件；

（四）运营期成本中的贷款利息不可以抵扣进项，其他成本测算需要考虑进项税抵扣；

（五）根据项目公司适用的企业所得税税率，测算税后利润及税后相关指标；

（六）其他影响项目投标报价测算的税收策划因素。

**第三十一条** PPP项目周期较长、交易结构复杂、交易主体众多，各方主体的权利义务关注点存在较大差异，在进行项目合同谈判税收策划时，应当重点关注以下事项：

（一）立项主体不同会导致税务机关对资产所有权主体判断的不同，进而会导致适用税率的不同；

（二）不同股权架构设计对社会资本方后期的收益涉税事项影响分析；

（三）建设项目用地取得方式的不同会导致涉及的税务成本不同，在与政府进行项目用地的合同谈判时，明确项目税费的承担主体问题；

（四）明确税收政策变化带来的税负负担主体事项；

（五）确定是否满足享受政府补贴及奖励的条件，明确补贴支付时点、补贴的形式、补贴的来源，以满足相应的税收优惠政策；

（六）确定资产移交的形式，考虑税费对最终收益的影响因素；

（七）其他影响项目合同谈判的税收策划因素。

**第三十二条** 在进行股东合同签订的税收策划时，应当重点关注以下事项：

（一）政府入股资金来源的约定，对项目公司涉税事项的影响因素；

（二）同股不同权的约定，影响到社会资本方取得的分红是否能够享受税收优惠；

（三）社会资本方退出的时间和退出方式的约定，将导致其将适用不同的税收政策；

（四）其他影响股东合同签订的税收策划因素。

**第三十三条** PPP项目建设阶段税收策划包括但不限于以下重点关注要素：项目用地、项目拆迁费用、总承包方计税方式选择、总承包方合同签订。

**第三十四条** 项目公司通过不同的方式取得项目用地，在征地过程中，可能会涉及耕地占用税、城镇土地使用税、契税和印花税，在进行项目用地的税收策划时，应当重点关注以下事项：

（一）关注耕地占用税的纳税主体和减免优惠；

（二）关注项目用地的城镇土地使用税、契税和印花税的优惠政策；

（三）其他影响项目用地的税收策划因素。

**第三十五条** PPP项目的拆迁，政府可作为拆迁主体，项目公司也可作为拆迁主体，政府作为拆迁主体一般采取固定收益方式保障项目公司收益。项目公司作为拆迁主体，可以委托政府机关实施，也可委托政府平台公司实施。在进行项目拆迁费用的税收策划业务时，应当重点关注以下事项：

（一）在固定收益方式项下，一般指地方政府机关作为拆迁业务发包方，委托项目公司代地方政府机关向原土地使用权人支付拆迁补偿费，在项目完成政府付费时，按一定的收益率向项目公司支付垫付资金的利息，这种模式下应关注项目公司实际成本费用及税目税率确认原则准确性问题；

（二）其他影响项目拆迁费用的税收策划因素。

**第三十六条** 项目公司作为一般纳税人，需要采用一般计税方法，根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号文）的规定，如果项目公司采用甲供工程，则总承包方可以选择简易计税方法。

总承包方选择不同的计税方法将会影响项目公司运营期的期初无形资产成本和进项税留抵税额，并应关注项目公司对总包主体建筑服务适用增值税政策选择的影响因素。

**第三十七条** 项目公司在与总承包方签订合同时会对双方的权利和义务进行约定，在进行税收策划时，应当重点关注以下事项：

（一）签订合同时，约定预付款的时间和比例，最大限度降低资金的占用，提高资金的利用效率；

（二）业务模式直接影响计税方式的选择，经过测算确定计税方式选择后，应调整适合计税方式的业务模式；

（三）在签订总承包合同时需综合考虑“甲供”“甲指”“甲控”对总承包投资额、收入、建筑业绩的影响，对“三流一致”的要求，明确相应的条款，以满足“营改增”后的核算要求；

（四）质保金的形式影响合同双方的现金流，质保金发票的开具影响合同双方收入确认和成本扣除，在签订总承包合同时有必要明确质保金的形式和发票开具时间；

（五）其他影响总承包方合同签订的税收策划因素。

**第三十八条** PPP项目运营阶段税收策划应重点关注以下事项：后付费机制选择、税收优惠政策适用、收到政府补贴处理、项目适用税率和税目、试运行期间、资产和成本管理等。

在运营阶段的税收策划环节，同时需要重点关注《会计准则》变化引发的税会差异。企业会计准则第14号——收入准则中，针对PPP的项目核算提出了具体的核算建议及核算方式，《企业会计准则解释第14号》对PPP项目的会计处理进一步明确了核算规则，而其中部分事项与现行税收法律法规的具体规定存在一定的差异，在策划过程中需要给予足够的关注，并对税会差异的处理、税务调整等业务进行准确把握和处理。

**第三十九条** PPP项目的后续付费机制，一般包括政府付费、使用者付费或使用则付费+可行性缺口补助三种方式，从付费名目角度一般又分为可用性付费、使用量付费和绩效付费。在付费机制选择的税收策划过程中，应当重点关注以下事项：

（一）付费事项对应的PPP项目公司的服务实质的税收要素判定问题，特别是集团型多属地PPP项目公司的情形，应关注政府付费中“可用性服务费”区域间税收要素判定差异问题；

（二）付费机制及合同签署情况下的纳税义务发生实际时间与实际收付实现之间的差异问题，以及由此引发的潜在税务风险及委托方资金占用成本等策划事项安排；

（三）其他影响企业付费机制选择的税收策划因素。

**第四十条** PPP项目一般基于其项目实际运营业务，在满足条件的情况下享受增值税即征即退、企业所得税“三免三减半”、政府补助收入不征收增值税、购入节能环保专用设备减免应纳税额等方面的税收优惠政策，部分特殊区域设立的企业，还可以享受满足条件的西部大开发企业税率优惠等政策。在税收优惠政策的策划环节，应当重点关注以下事项：

（一）企业基本登记信息与税收优惠政策的契合度；

（二） 企业纳税信用登记对享受税收优惠政策的影响因素；

（三）企业以前期间接受的行政处罚或发生的税收违规行为对享受税收优惠的影响因素；

（四）其他影响企业税收优惠政策的税收策划因素。

**第四十一条** 政府补贴是PPP项目常见收益组成部分，且补贴形式及补贴来源多样。在政府补贴处理的税收策划业务中，应当重点关注以下事项：

（一）政府补贴是否应税，是否满足税收优惠政策条件；

（二） 政府补贴在不同税种间适用税收政策的原则性判断；

（三）政府补贴享受税收优惠政策的留存资料、前置条件、后续管理、内控制度的完善性；

（四）政府补贴是否享受税收优惠政策对企业实际税收收益的影响差异性分析；

（五）其他影响政府补贴的税收策划因素。

**第四十二条** PPP项目因为实际业务形态及事项的差异，同一PPP项目常存在多种增值税应税项目。针对多业态并存同一项目公司的PPP项目，在税收策划业务中，应当重点关注以下事项：

（一）增值税应税事项的合同约定及增值税混合销售与兼营的判定；

（二）不同类别增值税税目销售额判定原则的准确性；

（三）不同类别增值税属地政策执行适用的准确性及集团企业一致性风险评估；

（四）不同税目事项纳税义务发生等相关税制要素确认原则的准确性；

（五）其他适用税率及税目的税收策划因素。

**第四十三条** 试运行是PPP试运行的常见环节，不同类型的PPP项目试运行阶段存在较大的差异，税会处理的策划可能对税务产生较大影响。针对试运行期间的税收策划，应当重点关注以下事项：

（一）试运行业务对企业享受税收优惠政策的影响因素；

（二）试运行环节应税事项及具体税制要素的综合判定；

（三）试运行环节税会差异及其对税务风险的影响因素；

（四）试运行主体的差异对不同主体的收入成本匹配事项的影响因素；

（五）其他试运行期间税收策划的因素。

**第四十四条** PPP项目的资产及成本管理，当前由于不同业态、不同项目的实际业务模式差异及会计制度差异，其核算方法差异较大，由此产生相对复杂的税会差异。针对资产及成本的税收策划，应当重点关注以下事项：

（一）会计准则及《企业会计准则解释第14号》对PPP项目合同资产核算方式（金融资产/无形资产/混合资产）与企业所得税折旧、摊销间税会差异的协调统一处理，着重关注金融资产核算方式下的税会差异；

（二）属地针对PPP项目公司确认的资产摊销方式及依据的地区性执行口径的规定；

（三）PPP项目公司确认的资产投入使用时间，折旧、摊销起止日判定的确认准确性；

（四）PPP项目公司确认的资产及成本权责发生制以及与税务合规层面的税会差异分析；

（五）其他资产及成本管理的税收策划因素。

**第四十五条** PPP项目移交阶段税收策划应重点关注以下事项：项目到期资产无偿移交、股权无偿移交,项目到期或未到期资产移交、股权转让、项目公司其他形式。

**第四十六条** 基于PPP合同一般确认项目及资产的归属原则上系政府所有，但实务中具体的产权、票据的持有方均为项目公司名义。因此将面临PPP项目特许经营到期后，资产无偿移交成为属地政府部门首选的移交方式。在资产移交过程中，业务实质系政府收回自有资产，但从法律和税务形式角度，则属于项目公司将资产无偿移交至政府或政府指定的第三方，从而产生对应的税务事项。针对资产到期无偿移交的税收策划，应当重点关注以下事项：

（一）资产无偿移交的范畴和形式，以及是否满足特殊税收优惠政策的条件；

（二）资产无偿移交的应税事项及范畴的确认；

（三）资产无偿移交的应税项目税制要素（包括但不限于税目、税率、纳税义务发生时间等）的判定；

（四）资产无偿移交后项目公司后续管理事项及税务风险判定；

（五）其他资产无偿移交的税收策划因素。

**第四十七条** 资产到期有偿移交，或未到期移交资产，地方政府或地方政府指定主体给予补偿，是当前部分特殊情形PPP项目选择的方式。针对该种类型的退出税收策划，应当重点关注以下事项：

（一）拟移交资产历史成本及计税基础确认的准确性；

（二）资产移交价格公允性确认的准确性；

（三）资产移交过程是否满足税收优惠政策的条件；

（四）资产移交过程中涉及的特殊定价安排（如需要进行评估等手段）的风险提示；

（五）资产移交过程中实际税目、税率确认准确性；

（六）多种类、多数量资产移交过程中的价格确认准确性；

（七）其他资产到期有偿移交或未到期移交的税收策划因素。

**第四十八条** PPP项目到期股权无偿转让、有偿转让或未到期有偿转让，是PPP项目退出的另一种主要方式。针对股权转让方式退出的PPP项目税收策划，应当重点关注以下事项：

（一）拟退出股权计税基础确认准确性；

（二）股权退出的合同签署税务事项合规性分析；

（三）股权转让价格确认与税收规定的匹配度分析；

（四）其他股权转让的税收策划因素。

**第四十九条** 项目公司其他形式退出，如PPP项目属于无残值类项目等情况，特殊情况下采取清算退出等方式结束PPP项目公司的运营。在除上述常见项目退出方式以外的退出税收策划方面，应当重点关注以下事项：

（一）退出过程中资产、股权、债权转让及划转过程中面临的计税基础确认的准确性；

（二）退出过程中资产、股权、债权转让及划转过程中引发的应税行为及利得损失等事项确认的准确性；

（三）退出过程中税收优惠政策享受的可行性及政策适用

的准确性；

（四）其他退出环节的税收策划因素。

**第四节 方案数据测算及对比评价**

**第五十条** 涉税服务人员根据策划方案，设置评价方案的测算指标、测算参数和测算口径，形成测算结果，以便对各个方案进行量化评价。

在测算过程中应就测算指标、测算方法、测算参数与口径与委托人进行沟通，并按照对委托人的重要程度有侧重地进行测算与分析。

**第五十一条** 税收策划方案中，实际税收策划的结果性数据，应严格从委托人账载及实际财税数据中提取，以确保税收策划成果的数据来源及基础的准确性。

**第五十二条** 在提交至委托人税收策划成果环节，涉税服务人员应与委托人共同就策划结果中的各环节业务数据、策划成果性数据进行综合评估。该评估包括但不限于真实性、合法性、合理性、准确性及可行性评估。

**第五十三条** 在包括实施环节的税收策划服务中，应重点与委托人共同就实施成果进行量化分析，特别是对实施过程中的策划方案及方法的调整，进行策划成果量化综合分析。

**第五十四条** 在项目最终完成环节，应重点与委托人共同就项目的实施情况、实施结果、实施质量进行综合评价，并将评价成果作为项目留存档案的组成部分。

**第五十五条** 方案评价是涉税服务人员及委托人共同从多维度评价和分析策划方案的过程，体现服务成果的专业、客观及谨慎，通过辩证方法展示不同策划方案的优势及不足，包括但不限于以下内容：

（一）分析政策适用性

根据政策法规解读成果，评价各个策划方案的适用性，分析其适用差距及贴合方法，突出税收政策适用性的风险评价。

（二）比较测算结果

以各种测算指标比较不同策划方案的优劣，科学评价资金的时间价值、财务数据与税收成本的关系。

（三）比较管理及操作成本

根据委托人提供的相关信息，分析各个策划方案对委托人的财务管理、其他业务管理、操作习惯、内部考核、上级管理等事项造成的影响，合理预估各个策划方案的管理成本和操作难度。

（四）分析行业特性及业务模式

从委托人所在行业的经营特点、竞争形势、发展趋势等方面，分析和评价各个策划方案是否存在不利委托人的业务模式。

（五）明确委托人风险接受程度

针对受托策划业务，基于策划方案出具、策划数据分析、策划成果架构及内容、策划方案落地政策适用、策划全周期的税收政策准确性等方面，充分进行业务执行过程的风险分析与风控评价，了解、分析委托人管理层的风险接受程度，对策划方案中存在政策法规适合性风险的内容作出评价和提醒，并以此作为实施建议的重要依据。

涉税服务人员对综合辩证分析的结果进行归纳整理后，与委托人进行充分的沟通，确保成果与委托人目标的一致性。经委托人认可后作为项目留存档案的组成部分。

**第四章 业务成果与档案**

**第五十六条** 税务师事务所及其涉税服务人员应当遵循《税务师行业涉税专业服务程序指引（试行）》的规定编制业务报告。业务成果包括PPP项目税收策划报告、方案分析文档、方案测算底稿等。  
 **第五十七条** PPP税收策划报告包括封面、前言、目录、背景、策划方案、分析比较内容、实施建议以及附件等基本要素。  
 **第五十八条** PPP策划报告的出具，应充分考虑PPP项目的运营周期特点以及潜在的政策变动风险，并与委托方在策划报告出具时点的项目运营状况、策划依据系委托方提供的预计财税数据以及政策规定变动等风险方面达成共识，并在满足策划报告草拟规则等条件的前提下，完整包含以下内容：  
 （一）PPP税收策划报告所适用的税收法律法规及规范性文件依据；  
 （二）PPP税收策划报告中具体数据的出处及准确性说明；  
 （三）PPP税收策划报告中具体建议的合法性、合理性说明；  
 （四）PPP税收策划报告中其他建议或意见性条款的合规性依据等。  
 **第五十九条** PPP策划报告中列明与服务内容相关法律法规条款，法律法规条款繁多时可以对其内容进行归纳后列示。  
 **第六十条** PPP税收策划业务成果的合规评价，应重点关注以下事项：  
 （一）不同策划方案及建议的风险比对与政策适用性分析；  
 （二）委托方与受托方就策划报告的评价意见交换文档；   
 （三）策划业务过程中的服务报告对应的数据底稿；  
 （四）PPP项目实际属性及政策缺失导致的不确定性分析及提示。  
 **第六十一条** 未经委托人同意，税务师事务所不得向任何第三方提供工作底稿，但下列情况除外：  
 （一）税务机关因行政执法检查需要进行查阅的；  
 （二）行业主管部门和行业协会因检查执业质量需要进行查阅的；  
 （三）公安机关、人民检察院、人民法院根据有关法律、行政法规需要进行查阅的。  
 **第六十二条** 税务师事务所及其涉税服务人员应对开展的税收策划业务登记台账，为按照49号公告要求向税务机关报送《年度涉税专业服务总体情况表》提供依据。

**第五章 附 则**

**第六十三条** 本指引自2023年7月1日起试行。

附件：1.PPP项目税收策划业务报告（参考示例）

2．PPP项目税收政策汇编