

基于合同管理模式的节水产业税收政策研究

马 妍, 刘 峰

(水利部综合开发管理中心, 北京 100053)

摘要: 基于对合同能源管理优惠政策和节水政策的比较研究, 以及对合同节水服务业的政策需求分析, 提出构建以企业所得税和增值税为主要优惠税种, 覆盖节水服务企业、用水企业和节水器具生产企业的税收优惠体系, 扶持节水服务行业发展。

关键词: 合同节水; 税收; 政策

中图分类号: TV213

文献标识码: A

文章编号: 1003-9511(2017)05-0053-04

水资源是保障人类和一切生物基本生命活动、维持生态环境可持续演替发展的根本资源, 也是维持人类经济发展和社会活动的必须投入。然而, 我国却长期面临水安全困境, 人均水资源量仅为世界平均水平的 28%, 正常年份用水供需缺口达 400 多亿 m^3 ^[1]。随着城镇化进程快速推进, 工业化水平不断提高, 全球气候变化影响加剧, 我国面临的水安全挑战愈加艰巨^[2]。节水是应对我国水安全挑战优先采取的措施。早在 2002 年, 我国就启动了节水型社会建设。经过十余年的努力, 我国节水事业取得了一定成效^[3], 近年来更形成了政府和市场两手发力的新时期工作思路, 并在实践中创新了合同节水管理这一新型节水模式。为了培育尚在起步阶段的节水服务行业, 内化节约水资源的正外部性, 有必要出台相应的税收扶持政策支持合同节水服务行业的发展。这也是激励市场机制在节水事业中更有效地发挥作用, 进一步提高水资源利用效率和效益的必要措施。

1 合同节水管理模式内涵

合同管理模式起源于 20 世纪 70 年代西方发达国家兴起的基于市场运作的节能新机制——合同能源管理 (energy performance contracting, EPC)。合同管理模式的本质是引进第三方专业的资源节约服务, 与使用单位建立契约关系并提供资源节约改造服务, 最终以节约的资源费来支付改造项目成本并为第三方服务公司产生收益。合同管理模式在我国

的应用实例是合同能源管理模式的推广, 1998 年我国政府与世界银行、全球环境基金合作的“世行/GEF 中国节能促进项目”是我国首次开展的大型国际合作合同能源管理项目。此后, 这一模式在我国不断发展, 2010 年以来我国政府也出台了一系列政策支持合同能源管理服务发展。

不同于合同能源管理模式较早引入我国, 合同管理模式在节水行业的应用是近年刚兴起的。经过十余年的节水型社会建设, 我国节水事业取得了很大成效, 水资源利用效率和效益得到了很大提高。但是, 这种政府主导下的被动推广仍旧限制了节水长效机制和良性运行机制的建立^[4]。充分发挥市场作用, 调动社会资本的参与积极性成为推动我国节水事业发展繁荣的必然要求。这一要求也与我国近年来的节水治水思路相一致。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出“要充分发挥市场在资源配置中的决定性作用和更好发挥政府作用”; 习近平总书记提出的新时期水利工作方针也强调“节水优先, 两手发力”。在这一背景下合同节水服务行业作为市场力量主导下的节水模式开始发展。

合同节水管理是在总结近期节水实践经验的基础上提出的创新节水模式, 指节水 (含水生态修复、水环境治理) 服务企业通过合同管理的方式, 对用水户指定项目募集资金, 集成运用先进适用节水技术和节水产品进行相关制度安排, 开展节水技术改造, 建立节水管理机制, 从而分享节水效益的新型市

基金项目: 国家发展和改革委员会“资源节约综合利用”专项经费项目 (环资 16-45)

作者简介: 马妍 (1989—), 女, 硕士, 主要从事资产管理研究。Email: mayan171@126.com

场化商业模式,有助于实现节水各方利益共享,促进节水减排,加快形成水资源节约保护和高效利用的倒逼机制,全面建设节水型社会。

2 合同节水服务及相关行业税收政策的比较与借鉴

合同节水管理模式是新近提出的创新型节水模式,合同节水服务行业目前也处于探索起步阶段。因此,专门针对合同节水服务业的税收扶持政策尚属空白。合同能源服务业是一种基于市场运作的节能模式,具有与合同节水服务业相似的特点。2010年以来,国务院、国家发展和改革委员会、财政部等国家相关管理部门陆续出台了一系列支持合同能源服务业发展的优惠政策文件,对行业发展产生了显著的推动效果,也为合同节水服务业的优惠政策设计提供了重要参考。同时,国家已经出台的针对节水的相关支持政策也构成了合同节水服务业发展的宏观政策背景。

2.1 合同能源管理服务业税收优惠政策分析

国家层面第一份支持合同能源管理服务业的文件由原国家经济贸易委员会于2000年发布^[5],主要内容是利用全球环境基金的赠款在我国推广合同能源管理这一节能模式。此后,我国政府虽然一直在鼓励和支持合同能源管理模式的推广,但并未进一步出台产业扶持政策。直至2010年《国务院办公厅转发发展改革委等部门关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展意见的通知》(国办发[2010]25号)出台,随后财政部和国家税务总局发布了系列税收优惠政策可操作性文件,才构成了涉及营业税、增值税和企业所得税三大税种的合同节能服务业税收优惠政策体系^[6-8]。其中适用的税收优惠主要包括企业所得税“三免三减半”、所得税抵免、免征增值税、固定资产加速折旧四种形式。

合同节水管理与合同能源管理的模式特点较为相似,均是引入市场机制解决资源节约利用问题。因此,合同能源管理服务业优惠政策的设计思路可以为合同节水服务业所借鉴,主要包括以下几点:①在市场价格不能充分反映资源节约综合效益的前提下,通过税收优惠政策鼓励企业的主动节约行为,并为服务企业创造合理利润。②税收政策设计考虑上下游企业之间的联动关系,不因针对某一类型企业的优惠而加重其他企业的税收负担。

当然,节水服务业与节能服务业的特点也有一定差异,其中最重要的是服务项目的技术集成度和项目规模差异。合同节能服务公司可以通过少数几项节能技术或产品的应用实现改造目的,而合同节

水服务公司则需要集成多项节水技术,通过器具换装、管网改造等措施完成节水改造。这就导致节水改造项目体量往往较大,资金筹集和工程管控要求较高,节水服务公司融资和运营压力较大。因此,合同节水服务业的优惠政策设计还应充分考虑本行业特点,针对合同节水服务业上下游企业的具体需求制定。

2.2 节水政策分析

我国长期面临水资源制约,各级政府对节水问题非常重视,连续多年出台了大量相关的政策文件。相关研究也证实,我国正在有计划、有步骤地制定与节水经济相关的法律、法规、规划和行政政策^[9]。但是,在大量的节水政策中具有实际操作性的优惠政策数量很少。这些优惠政策主要包括财政政策和税收政策两类。以农业节水为对象的财政政策是扶持政策的主体;税收优惠政策主要是企业所得税“三免三减半”、节水设备投资额的税额抵免两项。

节水的税收优惠政策覆盖面十分有限,合同节水服务业涉及的大部分器具、技术和项目都不在优惠范围内。虽然我国企业所得税法中规定了对节水企业可采取减免税收的优惠政策,但是由于缺乏具有实际操作性的配套政策文件,能够切实享受这一优惠的节水项目和节水设备仍局限在较小的范围内。根据《财政部国家税务总局国家发展改革委关于公布环境保护节能节水项目企业所得税优惠目录(试行)的通知》(财税[2009]166号)的规定,纳入优惠范围的仅包括城镇污水处理类,下分城镇污水处理和工业废水处理,并未形成对工业、农业、城镇生活和生态用水等节水全行业的优惠政策覆盖。而投资额抵免优惠范围内节水器具的类型也很少,根据《财政部国家税务总局关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》(财税[2008]48号),享受此优惠的节水设备仅包括工业洗衣机、空冷式换热器、冷却塔、喷灌机和滴灌带(管)5类。合同节水服务业开展项目时所用节水设备有一大部分不在优惠范围内。

此外,税收优惠政策也没有覆盖节水器具生产和节水技术研发企业。虽然我国已经出台多项支持科技创新的税收优惠政策,但是这些政策多集中在特定的高新技术行业(如软件业)和高新技术企业中,很多从事节水器具研发、节水技术创新的节水企业难以达到现有政策要求的门槛,无法享受已有的优惠政策。这就要求相关部门参照我国现行的针对高科技行业和企业政策,明确更多针对节水企业

的鼓励科技创新的税收优惠政策。

3 合同节水服务业税收扶持政策的设计

3.1 政策扶持的必要性分析

合同节水管理模式是市场化和长效化实施节水项目的有效模式。合同节水服务行业的繁荣在集成先进节水技术、吸引社会资本投入节水事业、理顺政府和市场关系、进一步提高我国水资源利用效率和效益等方面有重要意义。然而,行业特点、行业发展现状、融资环境、制度环境等因素导致合同节水服务行业目前的发展无法完全依靠市场调节的作用,需要政府给予一定的政策扶持。

从行业特点来看,以市场机制为主导和产品具有外部性是合同节水服务行业的两大特点。合同节水服务企业和用水企业的行为主要受市场机制调控,这就要求用水企业有充分的激励开展节水项目,同时节水服务企业也能够从中获得合理的利润。然而由于制度环境的限制,目前我国很多地区开展合同节水服务的市场条件并不成熟。节水服务具有正向的外部性,水资源的节约不仅能够为用水企业节约成本,而且有助于缓解我国面临的水资源供需矛盾和水安全问题,提高环境的可持续发展潜力^[10]。但是企业并不能完全享受到节水服务带来的社会和环境收益,从而导致节水服务需求低于最优水平。

从行业发展现状来看,合同节水服务行业尚处于起步阶段。一方面行业规模较小,且从业公司多为近年创立的新企业,或新近开展合同节水业务的企业。而合同节水项目普遍投资较大,投资回收期较长,对企业的资金管理要求很高。因此,节水服务公司普遍面临从业经验不足、行业认可度较低、资金压力较大、抗风险能力不足的问题。另一方面,我国亟须提高水资源利用效率的现实要求与尚未改革到位的水资源收费制度相矛盾。既无法通过合理的市场激励为合同节水服务行业提供发展空间,又亟待通过政府和市场两手发力的方式形成市场化运作的节水长效机制。因此,有必要采取过渡性政策扶持节水服务行业发展壮大,为节水事业的长期良性运行提供基础。

从融资环境和制度环境来看,合同节水服务行业发展的外部环境尚待优化。一方面,传统的商业贷款模式主要面向重资产的制造业,对抵押担保品的要求高。合同节水服务企业多属于轻资产、科技型企业,可抵押资产少,缺乏良好的担保,合同节水项目实施后稳定产生的收入又不被银行认可为有效的担保品,导致合同节水行业普遍面临贷款难的问题。另一方面,我国的水价长期偏低,远远偏离水资

源的真实价值^[11]。在多数地区,节水项目的投资难以被收益所覆盖,企业节水意愿不强,社会资本投入节水行业的风险高、收益低。

合同节水服务行业的上述特点要求政府在水价改革、水权制度建设、税收政策、金融政策等多个方面同时发力支持行业发展。在制度建设的过渡时期,税收政策可以作为效果直接、使用灵活的主要政策手段。

3.2 政策需求分析

首先,节水服务的外部性决定了难以完全通过市场机制产生最有效的资源配置结果。这就要求政府部门将产品的社会和环境效益转化为经济收益,对私人生产者给予补贴。税收扶持政策正是政府解决这一市场失灵现象的有力手段,其政策目标是维持行业的合理利润水平,从而吸引社会资本投入,保障行业发展。由于节水服务的外部性持续存在,因此相应的政府补贴政策也应持续实施,从而为社会资本提供可预期的持续性激励,引导节水服务供给量维持在最优水平。

其次,合同节水服务行业尚处于起步阶段,又面临艰难的融资环境和制度环境。这就需要政府让利于民,利用税收扶持政策减轻企业发展初期的资金负担,帮助企业增强抗风险能力,为企业创造良好的市场环境。这一类扶持政策是水价改革过程中配套的过渡性政策,可以随着节水服务行业的繁荣和融资环境的改善而逐渐减轻优惠力度,直至条件成熟时最终取消优惠。

4 合同节水服务业税收扶持体系建设的政策建议

合同节水服务行业涉及的参与主体包括节水服务企业、用水企业和节水器具生产企业,行业的繁荣发展需要参与各方的共同发展。扶持合同节水服务行业发展的税收优惠政策应统筹考虑各方需求,通过综合性的政策体系构建形成对三方的协同鼓励和扶持,促进整个行业持续发展。

4.1 节水服务企业的税收扶持政策建议

针对节水服务企业的税收扶持政策目标为:①弥补节水服务产品的正外部性,增加节水项目对节水服务企业的经济回报。②过渡性地解决水资源价格调整不到位的问题,增加节水项目的利润,吸引社会资本投入节水服务业。为实现上述政策目标,可以采取的税收优惠手段主要是降低企业税负,从而增大企业利润空间。

在我国现行的税收法律法规框架下,节水服务企业能够享受优惠的主要税种是企业所得税和增值

税。《中华人民共和国企业所得税法》第二十七条规定,“从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得可以免征、减征企业所得税”。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第八十八条进一步明确了优惠措施为“三免三减半”。《中华人民共和国企业所得税法》第三十四条规定,“企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免”;《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百条做了进一步规定。《中华人民共和国增值税暂行条例》中虽未专门规定节水享受优惠政策,但明确“除前款规定外,增值税的免税、减税项目由国务院规定”。参照合同能源管理所享受的免征增值税优惠,合同节水管理也可适用此政策。因此建议主要围绕企业所得税设计增值税优惠政策,同时可以配以免征房产税和城镇土地使用税等扶助政策。

我国现有的企业所得税政策中优惠力度最大的方式有两种,一是直接参考高科技企业所享受的15%低税率,另一种是享受税法中所规定的环保节能节水项目“三免三减半”优惠。通过计算可得,如果节水项目的存续期在11年以内,则采用“三免三减半”政策优惠力度更大。结合节水项目实践,同时考虑到项目初期节水服务企业的资金压力更大,采用“三免三减半”方式不仅能够实现更优的优惠力度,而且可以更好地减轻项目初期的资金压力。

增值税优惠力度最大的方式是免征增值税,合同能源管理即享受这一优惠。由于合同节水管理是创新的节水服务模式,因此首先需要在政策中明确其是否适用于“营改增”改革。根据《财政部国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)的精神,合同节水服务应划归现代服务业的范畴,适用增值税而非营业税,建议进一步制定合同节水服务行业享受免征增值税的政策。

4.2 用水企业的税收扶持政策

针对用水企业的税收扶持政策主要目标是解决水价过低造成的企业节水动力不足问题,激励企业主动实施节水项目,培育节水服务市场。这一政策目标的实现主要依靠财政政策,通过依据节水量对用水企业进行补贴实现。

为了激励用水企业投资节水设备,参与合同节水项目,应允许用水企业投资于节水设备的资金参与企业所得税应纳税额抵扣,同时这部分专用设备还可以按照税法要求进行加速折旧,从而进一步减轻企业的税收负担。《关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录节能节水专用设备企业所得税

优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》(财税[2008]48号)中所包括的节水设备仅限于很窄的范围,包括水泵、洗衣机和灌溉器具。在制定针对合同节水服务的税收扶持政策时,应扩大能够享受所得税优惠的节水设备名单。

企业所得税应纳税额抵免主要考虑平衡节水服务企业增值税减免为用水企业带来的税收负担增加。由于无须缴纳增值税,节水服务企业无法就用水企业为合同节水管理项目支付的费用开具增值税发票,由此造成的后果是用水企业缺少增值税的进项税抵扣,从而大大增加了用水企业缴纳增值税的税收负担。为解决这一问题,同时也为了鼓励用水企业采取合同节水管理方式开展节水项目,税收优惠体系中应规定:用水企业支付给节水服务企业的合理支出均可以在计算当期应纳税所得额时扣除。

4.3 节水器具及技术生产企业的税收扶持政策

针对节水器具及技术生产企业的税收扶持政策有两个主要目标:一是鼓励企业生产节水产品、转让节水技术,帮助培育节水市场;二是鼓励企业投入节水器具和技术的研发,不断提高节水技术水平。对应于这两个目标,主要的税收优惠手段就是销售节水产品的收入减计、技术转让收入的免税、研究开发费用的加计扣除和增值税减免。

技术转让的税收优惠已经在《财政部国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]111号)中有所规定。研究开发费用加计扣除的优惠政策已经在《财政部、国家税务总局、科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)中有所规定。因此无须出台新的优惠政策。

销售节水产品收入的加计扣除可以降低节水产品的成本,在需求一定的情况下增加节水产品的销售量。参考国家对环境保护和资源节约综合利用行业普遍采用的政策优惠力度,针对节水器具生产企业的增值税减免优惠可以采用即征即退或先征后退的方式。考虑到减轻企业现金流压力,鼓励节水企业和生产企业发展,推荐采用优惠力度更大的即征即退方式。

参考文献:

- [1] 吴伟,吴斌. 中国水资源经济安全初探[J]. 水利经济,2012,30(6):55-57.
- [2] 马海良,徐佳,王普查. 中国城镇化进程中的水资源利用研究[J]. 资源科学,2014,36(2):334-341.
- [3] 马东景. 节水型社会建设对我国水资源使用强度及其收敛性的影响[J]. 广东社会科学,2013(6):13-20.

(下转第74页)

[8] 陈军. 汉中石门国家水利风景区发展现状及战略研究[J]. 陕西水利, 2014(2): 36-37.

[9] 钟林生, 王婧, 詹卫华. 水利风景区生态旅游发展现状及对策建议[J]. 中国水利, 2013(16): 55-58.

[10] 汪升华, 韩凌杰, 于小迪. 试论水生态文明城市生命力[J]. 水利发展研究, 2015, 15(7): 4-8.

[11] 董青, 张蕾, 于小迪. 水利风景区建设进展与可持续发展对策[J]. 水利发展研究, 2015, 15(11): 1-6.

[12] 杨蓉. 浅议水利风景资源的开发保护及水利风景区建

设与管理[J]. 商, 2015(3): 89-90.

[13] 周波. 浅论水利风景区水文化遗产的分类保护利用方法[J]. 中国水利, 2013(19): 62-64.

[14] 张红. 河北省水利风景区资源的利用与分析[J]. 河北水利, 2013(3): 44.

[15] 赵玉红, 吴向韶, 孙伟. 浅谈水利风景区的水土保持与生态环境保护:以安徽凤台县淮上明珠水利风景区为例[J]. 中国水利, 2011(19): 62-63.

(收稿日期:2017-03-06 编辑:方宇彤)

(上接第 41 页)

体反映的问题,市场监管部门应认真调查核实,及时依法做出处理,并向社会公布。

参考文献:

[1] 刘德艳,尹庆民. 基于修正 Shapley 模型的合作节水管理利益分配研究[J]. 水利经济, 2016, 34(3): 53-58.

[2] 国家发展和改革委员会,水利部,国家税务总局. 关于推行合同节水管理促进节水服务产业发展的意见[EB/OL]. (2016-07-27) [2017-03-02]. http://www.gov.cn/xinwen/2016-08/04/content_5097640.htm.

[3] 路玉华. 市场失灵与政府介入[J]. 济南大学学报, 2000(8): 84-85.

[4] 李攀, 邵自平. 《关于推行合同节水管理促进节水服务产业发展的意见》解读[N]. 中国水利报, 2016-12-22(006).

[5] 朱厚华. 基于多元主体的节水型社会建设困境和动力分析[J]. 水利发展研究, 2015(9): 15-18.

[6] 陈莹. 节水型社会建设试点的启示[J]. 中国水利, 2012(15): 30-33.

[7] 颜勇. 落实节水优先方针 全面推进节水型社会建设[J]. 水利发展研究, 2015, 15(3): 3-6.

(收稿日期:2017-06-28 编辑:陈玉国)

(上接第 56 页)

[4] 朱厚华. 我国节水型社会建设发展趋势分析[J]. 人民长江, 2014, 45(2): 224-226.

[5] 关于进一步推广合同能源管理机制的通告[R]. 北京: 国家经贸委资源节约与综合利用司, 2000.

[6] 关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知[R]. 北京: 财政部, 国家税务总局, 2010.

[7] 关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知[R]. 北京: 财政部, 国家税务总局, 2013.

[8] 关于落实节能服务企业合同能源管理项目企业所得税优惠政策有关征收管理问题的公告[R]. 北京: 国家税务总局, 国家发展和改革委员会, 2013.

[9] 李香云. 基于节水优先的我国地方节水政策现状与分析[J]. 中国水利, 2017(11): 5-8.

[10] 李健, 王博. 基于政策工具的中国节水政策框架分析研究[J]. 科技管理研究, 2015(4): 218-223.

[11] 甘泓, 秦长海, 汪林, 等. 水资源定价方法与实践研究 I: 水资源价值内涵浅析[J]. 水利学报, 2012, 43(3): 289-301.

(收稿日期:2017-06-26 编辑:胡新宇)

(上接第 63 页)

[10] SIMON B L. Rethinking empowerment [J]. Journal of Progressive Human Services, 1990, 1(1): 27-39.

[11] SOLOMON B. Black empowerment: social work in oppressed communities [M]. New York: Columbia University Press, 1976.

[12] 陈树强. 增权: 社会工作理论与实践的新视角[J]. 社会学研究, 2003(5): 70-83.

[13] 谢启文. 增能: 解决失独家庭问题的新视角[J]. 人口与发展, 2013, 19(6): 104-109.

[14] 范斌. 弱势群体的增权及其模式选择[J]. 当代社科视野, 2004(12): 73-78.

[15] 施国庆. 非自愿移民: 冲突与和谐[J]. 江苏社会科学, 2005(5): 22-25.

[16] 蔡萌生, 蒋力, 曹志杰. 水库移民安置不同阶段的公众

参与研究: 以 A 水库昌平区移民公众参与为例[J]. 河海大学学报(哲学社会科学版), 2013, 15(1): 26-29.

[17] 唐惠敏, 姚胜南. 增能与赋权: 农村弱势群体利益表达的路径[J]. 湖南工业大学学报(社会科学版), 2014(4): 35-40.

[18] 徐永祥. 建构式社会工作与灾后社会重建: 核心理念与服务模式——基于上海社工服务团赴川援助的实践经验分析[J]. 华东理工大学学报(社会科学版), 2009, 24(1): 1-3.

[19] 杨发祥, 何雪松. 灾后社会重建中的社工介入: 理念、目标与方法——基于四川省都江堰 Q 安置点的实证研究[J]. 甘肃社会科学, 2010(3): 149-152.

[20] 张尧. 南水北调移民的社会支持现状及社会工作介入研究[D]. 武汉: 华中农业大学, 2012.

(收稿日期:2017-05-23 编辑:方宇彤)