节水企业所得税优惠政策研究

陈秀凤(博士)　李　平

(中国农业大学经济管理学院　北京　100083)

【摘要】本文针对目前节水企业所得税的优惠政策少、优惠范围窄、实践问题多的现状,梳理了所有利于企业节水行为的所得税优惠政策,总结并提出了完善节水企业所得税优惠政策的具体政策内容。

【关键词】节水　税收优惠　所得税

一、引言

为促进我国经济社会又好又快发展,国家提出了建设“环境友好型、资源节约型”社会的目标,其中资源节约不仅仅是能源的节约,也包括水资源的节约;环境友好不仅仅是控制大气排放维持优良的大气环境,也包括控制污水排放维持优良的水环境。

2012年2月,国发3号文件《国务院关于实行最严格水资源管理制度的意见》明确了水资源管理的目标:到2020年,全国用水总量力争控制在6 700亿立方米以内;以2000年不变价计算,万元工业增加值用水量降低到65立方米以下,农田灌溉水有效利用系数提高到0.55以上;重要江河湖泊水功能区水质达标率提高到80%以上。

随着城镇化水平的提高,2003年全国用水总量是5 320.4亿立方米,2010年达到了6 022亿立方米,7年间增加了702亿立方米,年均100亿立方米。按照这样的趋势,到2020年,全国控制用水总量的任务很艰巨。而万元工业增加值用水量指标也并不乐观,根据表1的计算,要实现2020年65立方米/万元以下的目标,需要在10年内降低41%的比例。

表1　2006~2010年我国万元工业增加值用水量

年　份	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年
工业用水总量(亿立方米)	1 343.8	1 403	1 397.1	1 390.9	1 407
万元用水量(m^3/万元)	166.64	148.16	133.83	121.41	109.51

注:计算基于2000年不变价。

节水目标和用水现实之间的差距要求我们采取有力的措施实现节水,其中税收优惠是一种有效的政策措施。马海涛、肖鹏(2011)认为:政府税收通过税收的收入效应和替代效应会影响纳税人的投资、消费,影响资本、劳动和技术进步等生产要素的增减。

税收调控的一般传导机制是:税收政策的调整引起纳税人可支配收入的变动(收入效应),从而引发纳税人投资决策行为的调整(激励效应)。税收优惠通过对使用水资源的导向性税收鼓励,促使企业更多向着税收导向的方向进行投入和消费的调整。比如投入更多的资金购入节水设备、产品,建设节水项目等。

二、节水企业所得税优惠政策及其不足

1. 现行节水企业所得税优惠政策。表2显示,依据2008新的企业所得税法规定,现行所得税节水优惠政策只有三条,优惠范围涉及到节水项目、资源综合利用产品以及节水设备投资,对应的优惠方式是所得减免、减计收入和税额抵免。

表2　我国现行节水企业所得税优惠政策

文件号	优　惠　内　容	优惠方式
《企业所得税法》第二十七条第(三)项;《企业所得税法实施条例》第八十八条;财税[2009]166号	符合条件的环境保护、节能节水项目,包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等。项目的具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订,报国务院批准后公布施行 企业从事前款规定的符合条件的环境保护、节能节水项目的所得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税	所得减免
《企业所得税法》第三十三条;《企业所得税法实施条例》第九十九条;财税[2008]117号	企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入 100%利用工矿废水、城市污水生产的达到国家标准的再生水,其销售收入减按90%计入收入总额计算所得税	减计收入
《企业所得税法》第三十四条;《企业所得税法实施条例》第一百条;财税[2008]118号	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。企业实际购置使用该设备时,专用设备的投资额的10%可以从当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免 2008年的《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》共有四类(洗衣机,换热器,冷却塔,灌溉机具)五种设备以及《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》中的水污染治理设备可获得此项所得税优惠	税额抵免

2. 现行节水企业所得税优惠政策的不足之处。节水事业是一项综合工程,不仅需要有完善的税收优惠政策,还需要有一套行之有效的优惠政策执行体系,二者共同作用才能产生良好的效果,目前的节水税收优惠政策实践反映了如下几个

问题：

（1）节水税收优惠政策数量少、优惠范围窄。节水所得税优惠共计3条政策，其他税收优惠政策没有专门提及节水税收优惠。实践表明，这3条政策惠及面也很窄，规定对于节水项目范围的限制较为严苛，许多企业的节水项目往往不一定符合公共污水处理或者海水淡化的范围。

比如左建兵等（2008）分析了北京市五大电厂的节水项目，包括：提高循环水浓缩倍数、冷却水回用工程、水力除灰系统灰水回收工程、含煤废水处理回用、除氧器排汽回收、热力系统疏水回收利用、城市再生污水利用、厂区自建中水系统、干渣系统改造、水力除灰全部改为干除灰、生活区节水改造、完善计量系统等。其中绝大部分项目不属于税收优惠项目，但这些项目的建成对于5大电厂节水却非常必要，预计节水量近1.4亿立方米。这说明已有的节水所得税优惠存在的问题是优惠范围过于狭窄，不能充分发挥鼓励企业节水的作用。

（2）税收优惠目录包括节水设备和产品少。节水所得税优惠政策中关于节水设备投资税收抵免的政策是依据所得税优惠目录执行的。2008年，《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》中只包括4类节水设备（洗衣机，换热器，冷却塔，灌溉机具），而节能设备列示了13种；《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》列示了1类水污染处理设备，共7种，而其他种类的环保专用设备共计12种；《资源综合利用企业所得税优惠目录》只有1类与水资源综合利用有关，其他15类都未涉及水资源。

优惠目录是税收优惠政策执行的依据，由于目录包括的节水产品、节水设备、资源综合利用水产品少，因此税收优惠政策就很难覆盖。

（3）在某些节水领域所得税优惠政策缺位。节水税收优惠政策的范围相对较窄，部分节水领域缺乏相应的优惠政策，比如，对于节水服务业就缺乏明确的税收政策支持。2005年发布的《中国节水技术政策大纲》就提出了建立健全节水技术的研究开发和推广服务体系，包括节水技术创新体系建设和节水技术推广服务体系建设。但是相应的税收政策并没有跟进，节水技术服务企业没有像节能服务公司一样得到规范和特别的税收优惠。

（4）部分现行节水所得税优惠政策执行中存在问题。对于企业购入节水设备的税收优惠中提到，企业必须实际使用节水设备，方可以获得税额抵减，由税务机关实地勘察企业的实际设备使用程度和使用效果存在一定的困难。另外，优惠目录中节水设备的规格型号常常与企业实际购买设备不完全匹配，使得企业购买设备达到了节水效果，而税收优惠却很难落实。如果企业自建节水项目最后形成节水资产，既不能享受节水项目所得税优惠，又不能享受节水设备购入所得税额抵减的优惠。

这些实际问题的存在，大大影响了企业节水的积极性，使得税收优惠政策执行效果大打折扣。

三、完善节水企业所得税优惠政策

面对当前的节水形势，除了要认真执行我国现行的三条节水企业所得税优惠政策外，还应进一步挖掘可行、可用的其他所得税优惠政策。

1. 自建节水项目等同于设备购入，进行所得税额抵减。我国的企业所得税优惠政策中并没有明确提及自建节水项目的投入优惠，而事实往往是企业实现节水的目标，不仅仅依靠购买现成设备，还需要一些配套服务或技术的配合，最终以自建节水项目的形式完成。尽管这一过程最终表现为一整套节水设备，但中间建设过程更符合项目建设的特点，应该被看做一个节水项目建设。

麦宝洪（2010）在某公司的海水淡化项目的纳税筹划中提到，该公司需要专门成立一个B公司提供海水淡化项目的服务，其项目收入可以享受“三免三减半”的所得税税收优惠，同时该公司又可以享受节水设备投资10%的所得税抵免政策，从集团公司的角度充分地享受了企业所得税的优惠政策。

这一案例说明，仅就企业节水项目收入实行所得税优惠不能实现鼓励企业自建项目的目标，因为自建节水项目并不能产生所得。而且按照现有的优惠政策，建成的节水项目形成节水固定资产时，由于不符合设备优惠目录的规定，也不能享受节水设备投入抵减所得税额的优惠。因此自建节水项目成了节水优惠的一个空白点。从实际情况看，企业本身最了解自己的节水需求，自建节水项目更可以有效地整合企业内外部的资源，最终达到较好的节水效果。那么从所得税优惠的角度，就应视同其购入了政策鼓励的节水设备，实施所得税额10%的抵减，设备购入价格可以以设备建设成本加合理利润计算。

2. 节水固定资产加速折旧税收优惠政策。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十八条规定：企业由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产，可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。该条政策可以适用于由于节水技术进步，产品更新换代较快的节水固定资产。

节水固定资产加速折旧政策总体上不会导致国家税收的减少，只是影响了不同年份的税收收入。而从企业的角度来看，节水设备的投入将导致短期内企业现金流出的增加，加速折旧最终导致前期由于所得税支出带来的现金流出减少，这在一定程度上缓解企业的资金压力。另一方面，企业纳税得到客观上的延迟，相当于国家为企业提供了一定时间和一定数量的无息贷款。这项政策在国外的节能减排、节水环保政策中得到广泛的应用。

3. 节水技术研发费用投入加计扣除税收优惠政策。《中华人民共和国企业所得税法》第三十条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十五条规定：企业的开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得

额时加计扣除。企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

该项政策优惠对于鼓励企业进行节水技术研发费用投入具有重要的意义。如果企业提供的节水产品、设备和节水项目服务品质优良、价格合理,将会增加节水产业链下游企业的有效需求,最终实现理想的节水效果。为了提高节水产品或节水设备的节水效果,生产企业往往需要在节水新技术上进行投入。如果企业的研发投入能够获得税收优惠,客观上会鼓励企业加强对节水技术的资金投入。这项政策显然有利于减小技术投入企业的所得税税基。

在节水形式日益严峻的今天,我们认为节水研发项目如果符合"三新"(新产品、新工艺、新技术)的特点,应实施企业研发费用投入加计扣除的优惠,进而鼓励节水产品、设备和项目服务企业技术创新,并将新技术应用到产品中,达到节水的目标。

4. 节水技术转让所得税优惠政策。《企业所得税法实施条例》第九十条规定:一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。这项政策不是专门针对节水技术转让而制定的,但是同样适用于节水技术的转让。其特点是规定了收入所得的起征点,客观上突出了对于规模小而科技含量高的企业鼓励。

至此,我们得到了更为丰富全面的节水企业所得税优惠政策,汇总如下表:

表3　我国节水企业所得税优惠政策汇总

编号	优惠内容	政策目标
1	节水项目的所得可以享受三免三减半的优惠政策	鼓励节水项目推广
2	100%利用工矿废水、城市污水生产的达到国家标准的再生水销售收入减按90%计入收入总额计算所得税	鼓励再生水生产、销售
3	节水专用设备的投资额,按投资额10%的比例实行税额抵免	鼓励企业进行节水设备的投入和使用
4	节水技术研发费用投入加计扣除税收优惠	鼓励节水产品生产企业改进技术
5	实施节水设备加速折旧税收优惠政策	鼓励企业进行节水设备和节水项目的投入和使用
6	节水技术转让所得免征或减半征收企业所得税	鼓励节水技术推广
7	自建节水项目形成的资产等同于设备购入,进行所得税额抵免	鼓励企业进行节水项目的投入

表3列示的优惠政策可以进一步分类三类:①执行较为成熟的专门的节水优惠政策。如表3中的第1、2、3条。这些政策尽管特别指向节水政策目标,但目前仍然被包含在节能减排、节能环保优惠政策中。为了强调节水减污的重要性,未来应逐渐将它们单独列示。②优惠政策本身并不专门针对节水或者节能环保,但是符合条件的节水行为也可以享受优惠。如表3所得税优惠政策中的第4、5、6条。这些优惠政策的实践也已经很成熟,我们应鼓励企业的节水行为尽量能够靠拢这些政策,获得优惠。③需进一步完善的优惠政策。列表中所得税优惠政策的最后一条,是本研究总结了以往政策执行的效果后,提出的进一步完善节水优惠政策的方向。

四、几点建议

1. 制定专门的节水企业所得税优惠政策。目前关于节水的所得税优惠政策都是包含在节能环保政策中,其主要目标是鼓励节能和环保。随着节水形式的日益严峻,应将节水优惠政策正式明确,以凸显节水的迫切性,节水企业所得税优惠政策的专属性。

2. 重点鼓励企业节水项目建设。节水对企业来说往往是一项综合工程,仅仅购入节水设备往往是不够的,因此在所得税优惠方面应考虑发挥大多数企业的积极性,将自建节水项目纳入政策鼓励的范围,同时可按照节水效果对节水项目进行分类,不同类别的节水项目适用不同的所得税优惠。企业自建节水项目应视同购买行为,就其付出的项目建设成本和合理利润享受设备购入抵减所得税额的优惠政策。这样才能真正激发企业节水积极性。

3. 鼓励节水技术研发投入。全社会的节水效果很大程度上依赖于节水产品、节水设备以及节水服务项目的质量、技术和价格,鼓励节水产品、设备和项目服务的技术研发投入是根本措施。如果这些企业的研发投入属于高技术、新工艺,未来的产品是高技术产品,都应该得到鼓励,实施研发费用加计扣除优惠政策。

4. 加强税收优惠基础工作。以上的政策建议在实施中需要大量的基础工作铺垫,比如节水产品认证的技术标准体系建设、检测平台建设、技术支撑体系建设和认证监管体系建立等都需要进一步规范。

鉴于我国水资源短缺的现实和我国节水目标的要求,为了更好地落实节水税收优惠政策,我国应制定专门的节水产品目录、节水设备目录、节水项目目录,进一步明确标准,使得认证常态化,监管法制化。只有夯实基础工作,才能保证税收优惠的落实效果,而这些基础工作需要不同部门的合作才能完成,因此现阶段各部门沟通合作,加强税收优惠基础工作是极为迫切的。

主要参考文献

1. 马海涛,肖鹏.中国鼓励技术创新税收优惠现状剖析与优惠思路.财政监督,2011;8

2. 左建兵,刘昌明,郑红星.北京市电力行业用水分析与节水对策.给水排水,2008;6

3. 麦宝洪.关于火力发电厂海水淡化项目的税务筹划.价值工程,2010;25