

合同能源管理税收政策有效性实证研究

李宁国,董战山,冯国滨

(青岛市地方税务局,山东 青岛 266071)

摘要:本文以 2011 年-2014 年全国税收调查数据为依据,采用双重差分方法,实证分析了税收优惠政策与企业经济活动的关系。研究表明:税收政策比财政补贴政策更为有效,2011 年国家优惠政策实施后,享受到税收优惠的节能服务企业的固定资产投资有了较为明显的增长,企业的投资活力得到显著增强;企业净利润在不断增加,经营效率逐步提高;研发投入不断加大,改进产品的性能,以便在市场中获取更多的份额;但减免税政策的实施对企业在职工人数上影响不是很大。要从落实高新技术企业所得税优惠、拓宽税收优惠覆盖面、完善整体税法体系、增加能源使用成本的税收政策等方面进一步完善对节能减排的税收政策支持。

关键词:合同能源;税收优惠;双重差分

中图分类号:F810.422 **文献标识码:**A **文章编号:**2095-929X(2016)04-0103-09

0 引 言

改革开放以来,我国经济迅速腾飞,能源消费量也随之快速增加。2010 年,我国已超过美国,成为全球能源消费最多的国家,占到了全球能源消费总量的 20.3%。但与国际先进水平相比,我国能源利用效率总体偏低,2010 年我国万元 GDP 能耗为 1.034 吨标准煤,是世界平均水平的 2.2 倍。因此,要确保我国经济可持续健康发展,提高社会能源利用效率势在必行。

合同能源管理(Energy Performance Contracting,简称 EPC)是一个专有名词,是 70 年代在西方发达国家开始发展起来的基于市场运作的全新的节能新机制,是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能项目的节能目标,节能服务公司为实现节能目标向用能单位提供必要的服务,用能单位以节能效益支付节能服务公司的投入及其合理利润的节能服务机制。这种节能投资方式允许客户用来未来的节能收益为工厂和设备升级,以降低运行成本。合同能源管理的国家标准是 GB/T24915-2010《合同能源管理技术规范》,国家支持和鼓励节能服务公司以合同能源管理机制开展节能服务,并且享受财政奖励、营业税免征、增值税免征和企业所得税“免三减三”的等优惠政策,称为“合同能源管理”税收政策。

合同能源管理是发达国家运行比较成熟的、依靠市场化机制提高能源利用效率的服务方式。与传统的用能企业直接购买设备实现节能方式相比,合同能源管理方式具有风险小、成本低、技术先进、管理科学的特点。

修回日期:2016-05-11

作者简介:李宁国,男,山东莱西人,硕士,青岛市地方税务局副局长,研究方向:收入规划核算、减免税调查,Email:qddslj@126.com;董战山,男,山东即墨人,硕士,青岛市地方税务局收入规划核算处主任科员,研究方向:税收收入分析、减免税政策效应分析;冯国滨,男,山东阳信人,硕士,青岛市地方税务局办公室主任科员,研究方向:税收政策综合调研与分析。

用能企业通过实施合同能源管理项目,既可以获得节能服务公司的专业化能源管理经验,实现节能减排;又能够在实施能源项目管理过程中,学习节能服务公司在能源管理方面的先进管理经验,从而提升用能企业管理水平。由于合同能源管理具有上述明显优势,按照经济学上的外部性理论,对于具有正外部性的经济活动,政府应该通过资金补贴、税收优惠等活动给予正向激励。2010 年以来,国家陆续出台了旨在扶持合同能源管理的税收优惠政策,促进节能产业发展。那么,这些税收优惠政策的有效性如何,税收政策与节能产业发展的关联度如何评价? 本文利用税收调查数据,采用双重差分(Difference-in-Difference,简称 DID)检验方法,以 2011 年以来节能减排企业的减免税情况作为切入点,研究的重点问题包括:(1) 节能企业减税的经济效益分析,是否有利于增加企业净利润。(2) 研发影响分析,即享受节能优惠政策的企业是否有动力改进自己的研发投入,以获得在市场更多的认可。(3) 投资影响分析,即企业由于享受节能优惠,降低投资成本,是否有利于企业加大投资。(4) 就业影响分析,即节能企业为享受更多的优惠,是否会加大劳动力的投入。

1 文献综述

梳理国内外现有文献,对节能减排政策研究主要是从经济理论和工作实践的角度,对现有节能减排政策的成效和不足进行规范研究和评价,并提出完善政策的建议。Tinbergen^[1]、Korhonen^[2]、Beerepoot^[3]认为,政府财税政策是促进节能减排的重要工具和有效措施。苏昕等^[4]从税种设计、排污费制度等方面分析了我国环境保护税费政策存在的问题,认为我国现行税制鼓励节能减排和环境保护的优惠措施比较单一,受益面窄,不能充分体现政策的导向作用。刘方^[5]、付剑茹^[6]研究发现,我国节能减排税收政策比较零散,方式单一,没有形成系统的政策体系。匡小平、罗晓华^[7]对世界各国节能减排税收政策进行了比较分析,指出我国应加大对节能、环保产业的增值税和企业所得税的优惠力度。张磊、蒋义^[8]、周金荣^[9]、周波^[10],提出从产业政策、能源使用、节能减排设备等方面,系统制定节能减排税收政策。杨琴、陈炜^[11]认为,对节能服务公司应实行备案制度,进一步加大财政资金支持力度,细化税收优惠政策实施等。

当前,对节能减排税收政策有效性的定量研究和实证分析较少,搜索现有文献,郭存芝、孙康^[12]进行了税收优惠的节能减排效应分析,该文使用因子分析等方法检验了税收减免率与节能效率、减排效率、节能减排效率之间的关系。李绍萍、郝建芳^[13]对高耗能企业节能减排税收政策效应进行了实证研究,通过增值税收入占全部税收收入的比重与企业单位产值能耗的关系,验证税收政策节能减排效果。国外则通常应用“双重差分模型”对税收政策实施前后产生的影响进行实证分析,如,Gruber^[14]对美国 1986 年推行的税收改革方案对不同收入阶层的影响进行了评估。Rodrigo^[15]实证分析了企业所得税政策与固定资产投资间的关系,发现企业所得税的减少,是企业扩大固定资产投资的决定因素。

2 现有税收优惠政策作用机理分析

对于我国这样一个能源消耗大国而言,加快发展节能服务产业,既是节能降耗的客观需要,更是发展战略性新兴产业新型产业,建设美丽中国的国家战略。鉴于以上多重意义,为鼓励节能服务业更快更好发展,实现社会效益与经济效益统一,2010 年国务院办公厅下发了《关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展的通知》(国办发[2010]25 号)、财政部、税务总局联合出台了以财税[2010]110 号为代表的系列优惠政策文件,从政策、资金方面给予大力支持。国办发[2010]25 号规定的扶持措施主要包括资金支持、税收优惠、完善会计制度、优化金融服务四方面。其中,完善会计制度和优化金融服务对节能服务产业的影响相对难以量化;资金支持和税收扶持对于节能服务业产业的影响,则可以通过金额予以量化,能够较为科学的量化实施效果。由于合同能源项目实施周期一般较长,往往跨了好几个税收年度,要享受财政资金扶持的项目,事先还需要在国

家发改委备案,项目完成后需要经省级和国家级集中审核,程序严格,操作严谨,由此导致我国节能服务企业在 2011-2013 年度实际享受到的财政补贴寥寥无几,在国家财政部及发改委网站上,有据可查的财政奖励仅有安徽省 2011 年 3 332.70 万元的财政节能奖励资金。更多的项目是 2012 年后才陆续下发,如山东省 2014 年 7 月才下发 2011-2013 年合同能源管理奖励项目。因此,目前财政资金扶持相对于税收优惠扶持来说,对节能环保产业发展影响可以忽略,影响近两年节能环保业快速发展的主要影响来源于税收优惠扶持。

我国现行对节能服务公司实施合同能源管理项目的税收优惠政策,主要涉及流转税类优惠、企业所得税类优惠、加速固定资产折旧优惠三个方面。现有的税收优惠政策主要通过两方面作用来推动节能服务业发展。一是通过对节能服务企业实施流转税减免税优惠,包括减免营业税和增值税降低企业成本;通过加速资产折旧加大摊销成本间接增加企业收入。二是定期减免节能服务企业的企业所得税直接增加企业净利润,促进企业发展壮大。具体来看,作用机理如下:

从税收优惠政策作用机理上来看,合同能源管理税收优惠主要通过以下两种方式实现:一是消除制度障碍。没有出台税收优惠政策之前,按照现行营业税管理规定,合同能源管理项目中的服务要征收营业税。而且,按照行业经营特点,节能服务企业收取的服务费用里面已经包含了设备价款,项目结束后相关设备一般要转移给用能企业,但按照现行的增值税管理规定,在设备转移时还要再征收一次增值税。这样一来,同一经营行为,就存在着涉及转移设备的部分收入既征收营业税又征收增值税的重复征税现象。此次新的税收优惠对转移设备免征增值税,消除了上述重复征税问题,更有利于促进行业发展。二是降低税收负担。按照之前规定,对合同能源管理服务业实行营业税 5% 税率,增值税 17% 税率,企业所得税 25% 税率。实行税收优惠后,免征合同能源管理项目收入的营业税、增值税等流转税,并实行企业所得税期限减免。而且,按照我国现行的税制,随着营业税和增值税这两个主税种的免税,城市建设维护税和教育费附加以及地方教育费附加等附加税费也同时予以免除。因此,此次行业税收优惠政策较原有税制而言,能够大大降低节能服务业企业的税收负担,使企业节省税收资金,可有效激励合同能源管理项目更多实施,从而促进整个行业快速成长。

根据减免税调查数据,2011 年全国节能服务业共有 822 户企业享受减免税优惠,共减免各项税收 6.67 亿元;2012 年共有 668 户企业,减免 3.42 亿元;2013 年共有 475 户企业,减免 11.6 亿元。2014 年共有 1 113 户企业,减免 14.05 亿元。实施四年来共减免了 35.74 亿元。其中,分税种来看,企业所得税 24.9 亿元,增值税 8.85 亿元,营业税 1.99 亿元。详见图 1。减免方式来看,征前减免 32.18 亿元,退库减免 3.57 亿元。

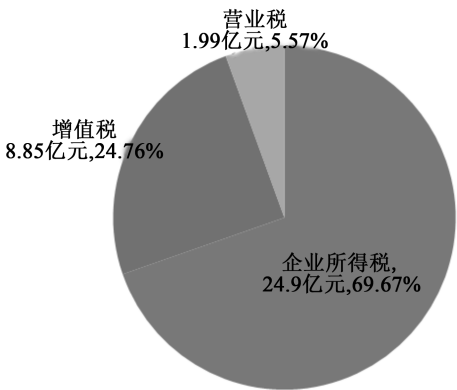


图 1 2011-2014 年节能服务业税收优惠分税种分布图 (亿元)

统计数据显示,自 2011 年税收优惠政策开始实施至 2012 年,全国节能服务企业迅速发展到了 4 175 家,其中,通过国家发改委备案的企业有 2 339 家。行业从业人员达到 43 万,产业规模 1 653.37 亿元,年节约标准煤 1 774.46 万吨,实现二氧化碳减排量 4 430 万吨。从中可以看出,节能服务业优惠政策实施后,行业发展进入快车道。2011 年企业家数增长了 4.98 倍,行业产值增长了 1.5 倍,节能量增长了 1.55 倍,减少二氧化碳排放量 1.55 倍。2012 年在 2011 年快速增长基础上,又继续保持较快增长。具体数据见表 1。

表 1 2008-2012 年节能服务公司发展情况表

	2008 年	2009 年	2010 年	2011 年	2012 年
备案企业户数	386	502	782	1719	2339
行业产值	417	587	836	1250	1653
节能(万吨/标准煤)	569	953	1064	1648	1774
二氧化碳(万吨)	367	1134	2662	4120	4430

3 研究方法说明

3.1 样本和指标的选取

我们以 2011–2014 年为主要研究期间,以在 2011 年没有享受到减税的节能减排的同户企业为对照样本,以享受到减税的节能减排的企业为研究样本,采用双重差分(DID)的方法,分析对节能减排企业实行减税政策对其净利润、投资、人均研发经费投入和就业的影响。经数据筛选后,最终确定的同户样本量为 284 户,其中对照组样本 134 户;实验组样本 150 户。样本确定后,我们选取调查了如下 10 个指标。

(1)企业职工人数:指企业正规的签订劳动合同的就业人员,对年末和年初的就业人数进行简单算术平均计算取得。选取该指标,主要是要研究合同能源行业税收优惠政策是否可以促进该行业企业就业人员的增加,从而影响全社会就业状况。

(2)企业年龄:指企业营业执照记载的开业时间。通过企业开业时间的研究,来观察享受税收优惠的企业是否存在为享受优惠而人为调整开业时间,以及是否存在企业开业时间长短影响税收优惠的情况。

(3)企业营业收入:指企业利润表中的主营业务收入。通过该指标,来研究企业主营业务收入增长是否存在与税收优惠政策的直接量化关系。

(4)企业总资产:指企业资产负债表中的资产总额。通过该指标,来研究税收优惠政策对企业资产总规模的影响。

(5)企业负债:指企业资产负债表中的负债总额。通过该指标,来研究税收优惠政策对企业负债情况的影响。

(6)净利润:指企业利润表中的净利润。通过该指标,来研究税收优惠政策对企业净利润的影响情况。

(7)人均研发投入:指企业开发新技术、新产品、新工艺所发生的研究开发费用。从企业所得税年度申报表中的技术研发费项目取数。通过该指标,来研究税收优惠政策是否可以影响企业研发投入。

(8)实缴税金:指企业一个纳税年度内实际缴纳的各项税费及附加。具体包括增值税、营业税、消费税、企业所得税、个人所得税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、印花税、车船使用税、烟叶税、土地增值税、资源税 13 个税种,以及教育费附加和地方教育费附加两个全国普遍征收的附加费。通过该指标,来研究税收优惠政策对企业税收负担的影响。

(9)税收优惠情况:指企业实际享受到的营业税、增值税和企业所得税的减免金额。不包括城市建设维护税和教育费附加等附加税费的减免。通过该指标,来研究企业实际享受到的减免税利益。

(10)固定资产:指企业资产负债表中的固定总额。通过考察该指标年初年末变化情况,来研究税收优惠政策对企业扩大实体投资的影响。

3.2 模型选择

对节能减排政策有效性分析有不同方法,陈清霞、朱启贵、李惠娟等、于鹏飞、储莎、陈来、张国兴分别因分子分析法、数据包络分析(DEA)、变异系数法等^[16–20]。朱迎春^[21]、席卫群^[22]采用 Engle–Granger 协整分析方法。“自然实验”和“双重差分模型”是国外检验税收政策效果的较为普遍的方法,因此本文采取“双重差分模型”对节能减排政策实施效果进行定量评估,即以 2011 年没有享受到税收优惠的节能减排企业作为对照组样本,以享受到税收优惠政策的企业作为处理组样本,通过控制其他因素,比较政策发生后处理组与对照组的差异,从而检验政策效果。我们用 did 作为政策变量, $did=1$ 或 0 分别代表对样本点进行处理或否,假设 y 为我们关心的结果随机变量,则处理所产生的因果效应就表现为: $E(y|did=1)-E(y|did=0)$ 。

为了获得更加稳健的回归结果,同时也为了说明选取的对照组和处理组的随机性,选取了一下控制变量:

(1) 企业规模 (*Size*), 采用企业年初资产总额的自然对数进行衡量; (2) 财务杠杆 (*Lev*), 采用企业年初总负债与年初总资产的比值进行衡量; (3) 成长性 (*Growth*), 采用企业年末总资产相对于年初总资产的增长率进行衡量; (4) 资产周转率 (*Atr*), 采用企业营业收入除以资产年初数和年末数的平均数来表示; (5) 企业年龄 (*Age*), 采用会计年度至企业成立年份的间隔年份来衡量; (6) 公司性质哑变量, 我们将公司按性质分为国有企业、私营企业和外资企业, 引入 2 个哑变量进行控制。本文所构建的总回归模型设置如下:

$$y_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 did_{it} + \alpha_2 Size_{it} + \alpha_3 Lev_{it} + \alpha_4 Growth_{it} + \alpha_5 Atr_{it} + \alpha_6 Age_{it} + \alpha_i + \alpha_t + \varepsilon_{it}$$

其中 y_{it} 为被解释变量, 即: 第 i 个样本在时间 t 的固定资产增加值的对数、企业净利润增加值的对数、人均研发投入对数以及职工总数的对数; 下标 t 代表时期, 取值范围为 2011~2014; 下标 i 代表样本个体, 取值范围为 1~284; α_0 为估计常数, $\alpha_2 \sim \alpha_6$ 分别表示控制变量的估计参数, α_1 为双重差分估计参数, 度量的就是政策在对照组和处理组在不同时间的影响, 用来度量税收政策的净效应影响; did_{it} 表示 t 时期、个体 i 是否发生了“处理”的政策变量, 取值为 0 或 1; α_t 表示 t 时期的虚拟变量, ε_{it} 是其他影响 y_{it} 的自变量向量, α_i 表示不随时间变化的特征。变量的统计结果见表 2。

表 2 主要变量的描述性统计

变量	观测值	均值	标准误差	最小值	最大值
<i>Age</i>	705	8.177305	4.619136	0	23
<i>Size</i>	695	10.79129	1.718772	6.335054	15.78463
<i>Growth</i>	695	0.5478102	1.191838	-0.6721268	10.37478
<i>Lev</i>	695	0.5257072	0.263778	0	1.865181
<i>Atr</i>	697	0.220996	0.2269121	0	2.812025

4 结果分析

4.1 变量和模型检验

为了检验变量和模型的有效性, 我们以企业固定资产增加值作为被解释变量来说明 DID 模型的稳健性和可行性。其估计的结果如表 3 所示。

表 3 新增固定资产对数的逐步固定效应 DID 模型估计

自变量	变量	被解释变量: 新增固定资产对数					
		回归系数					
政策变量	<i>did</i>	0.89 *** (0.26)	0.70 *** (0.26)	0.65 ** (0.27)	0.64 ** (0.27)	0.65 ** (0.27)	0.71 ** (0.29)
	<i>Age</i>						0.070 * (0.11)
控制变量	<i>Size</i>		0.33 *** (0.147)	0.55 *** (0.14)	0.56 *** (0.14)	0.58 *** (0.14)	0.724 *** (0.22)
	<i>Lev</i>				-0.66 (0.44)	-0.66 (0.44)	-0.67 (0.44)
	<i>Growth</i>			0.2 ** (0.08)	0.23 *** (0.09)	0.2 ** (0.08)	0.235 ** (0.09)
	<i>Atr</i>					0.18 ** (0.12)	0.31 ** (0.64)
	年份	控制	控制	控制	控制	控制	控制
	地区	控制	控制	控制	控制	控制	控制
	企业性质	控制	控制	控制	控制	控制	控制
	Adj-R ²	0.03	0.32	0.36	0.35	0.36	0.32

注: *、**、*** 分别表示在 10%、5%和 1%水平上显著(双尾检验), () 中的值为标准误差, 下同。

由表 3 可以知道, 虽然选择企业的不同特征作为控制变量分别来做固定效应模型回归, 而作为政策变量的

did 系数变化不大,这表明本文采用 DID 模型回归是合适的,能得出一个较为稳健的结果。

4.2 双重差分模型分析

本文验证的核心内容是双重差分估计参数 α_1 表达出来的信息,如果该统计量为正且在一定统计水平下显著,则表明税收政策的实施推动了企业投资、研发和净利润的增加;反之则证明不能起到推动作用。本文采用的数据类型为面板数据,即 2011 年至 2014 年的减免税数据,用 *Policy* 反映是否为处理组样本。其中,取值为 1 代表 2011 年享受到税收的企业,取值为 0 代表 2011 年没有享受到税收优惠的企业。用 *Period* 反映改革的进程,2011 年税收优惠政策实施的当年和此后取值 1,否则为 0。为了检验改革效果,设立交乘项(*did*),即 *Policy* 和 *Period* 的交乘项。当 *Policy* 和 *Period* 同时为 1 时,交乘项取值为 1,其他情况为 0。通过这种形式,我们将样本划分为 4 组:改革前的处理组(*Policy* = 1, *Period* = 0)、改革后的处理组(*Policy* = 1, *Period* = 1)、改革前的对照组(*Policy* = 0, *Period* = 0)和改革后的对照组(*Policy* = 1, *Period* = 1)。

我们将新增固定资产对数、净利润对数、人均研发投入对数、职工人数对数作为结果随机变量,将 *did* = 1 或 0 作为政策变量,将 *Size*、*Lev*、*Growth*、*Atr*、*Age* 作为控制变量,将数据导入总回归模型,利用 OLS 对设定参数 $\alpha_1 \sim \alpha_6$ 的一致估计,其中 *did* 的回归系数 α_1 是我们想要的统计结果,得到四个不同随机变量下的 α_1 分别是 0.71、0.110、0.136 和 0.120,且在一定统计水平下显著。具体结果见表 4。

表 4 减税政策的面板固定效应双重差分模型分析

自变量	因变量				
	<i>Variables</i>	新增固定资产对数	净利润对数	人均研发投入对数	职工人数对数
政策变量	<i>did</i>	0.71 ** (0.29)	0.110 *** (0.20)	0.136 ** (0.27)	0.120 (0.08)
控制变量	<i>Age</i>	0.070 * (0.11)	0.141 * (0.07)	-0.107 (-0.88)	0.015 (0.03)
	<i>Size</i>	0.724 *** (0.22)	0.878 *** (0.147)	0.323 ** (0.44)	0.386 *** (0.04)
	<i>Lev</i>	-0.67 (0.44)	-0.281 * (0.06)	0.310 * (0.31)	0.023 (0.10)
	<i>Growth</i>	0.235 ** (0.09)	-0.294 (0.292)	0.083 ** (0.36)	0.082 *** (0.02)
	<i>Atr</i>	0.31 ** (0.64)	1.06 *** (0.39)	2.2893 ** (1.89)	0.11 *** (0.12)
	年份	控制	控制	控制	控制
	地区	控制	控制	控制	控制
	企业性质	控制	控制	控制	控制
	Adj-R ²	0.32	0.45	0.20	0.53

综合分析结果我们可以得到一个清晰的结论,即在税收政策实施后,对企业一系列决策和投资行为产生了显著的影响。具体来看,税收优惠政策对企业投资行为的回归分析:*did* 的回归系数 α_1 为正,为 0.71,并达到了 5%的显著性水平,新增固定资产大约为 2.034 倍,这就是说假设一个企业去年新增固定资产为 100 万的话,由于减税政策的实施,它今年的新增固定资产大约为 203.4 万。说明 2011 年税收优惠政策实施后,享受到税收优惠的节能服务企业的固定资产投资有了较为明显的增长,企业的投资活力得到显著增强。

税收优惠政策对企业净利润的回归分析:*did* 的回归系数 α_1 为正,为 0.11,达到了 1%的显著性水平,企业净利润增加为 1.11 倍,说明享受到税收优惠的节能减排企业净利润在不断增加,经营效率逐步提高。

税收优惠政策对企业研发投入的回归分析:从人均研发投入来看,*did* 的回归系数 α_1 为正,为 0.136,达到了 5%的显著性水平,表明企业的人均研发投入新增大约为 1.14 倍。说明享受到税收优惠的企业不断加大研发投

人,改进产品的性能,提高技术服务水平,以便在市场中获取更多的份额。

税收优惠政策对职工人数的回归分析:从职工人数的角度来看, did 的回归系数 α_1 为正,但是不显著,表明减免税政策的实施对企业在职工人数上影响不是很大。由于节能服务业是技术密集型产业,不是劳动密集型产业,税收优惠政策对企业就业人数增加并不敏感。在减税的优惠条件下,企业更愿意采用投入更多的资本来代替劳动力的投入,这也可以从人均研发经费投入增加可以看出来。

此外,与税收政策相比,财政奖励效果并不明显。财政部、发改委制定的《节能技术改造财政奖励资金管理办法》(财建[2011]367 号)规定,节能企业对同时符合下述条件的:(1)按照有关规定完成审批、核准或备案;(2)改造主体符合国家产业政策,且运行时间 3 年以上;(3)节能量在 5000 吨(含)标准煤以上;(4)项目单位改造前年综合能源消费量在 2 万吨标准煤以上;(5)项目单位具有完善的能源计量、统计和管理措施,项目形成的节能量可监测、可核实。东部地区按实现的年节能量按 240 元/吨标准煤给予一次性奖励,中西部地区按 300 元/吨标准煤给予一次性奖励。2013 年,国家发改委发布了两批节能技术改造财政奖励项目实施计划,合计有 272 家企业,合计节能量达到 641.72 万吨标准煤,按照标准可得财政补贴约 16.68 亿元。通过上述政策可以看出,与税收政策相比,目前的国家财政补贴针对的对象是用能企业,对节能服务企业没有直接影响,只能通过增加市场需求对节能服务业产生间接影响。

综上,税收优惠政策促进了节能减排企业固定资产投资,提高了企业经营效益和净利润,提高了企业的人均研发投入,但没有显著提高企业的职工人数,从而没有带来就业的增加。

5 结论及政策建议

5.1 基本结论

从上面实证分析部分可以看出,国家实施的节能服务业减免税政策,总体上对节能服务业发展起到了重要作用:有助于提高提供节能服务公司投资意愿,促进企业技术进步、产业结构调整和经济增长方式的转变,提升企业经营业绩,并最终增加公司价值。但对就业、包括在企业规模同幅增长的前提下,就业增幅并没有同步增长,现有政策对就业涵纳度不高。但我们也发现,在 2011 年节能服务业企业数量、节能、产值、二氧化碳等指标快速增长之后,2012 年增幅有所放缓,且 2012 年享受优惠的企业数量和税款金额均有所下降。从政策层面,我们分析,是受以下四方面因素影响:

一是受到注册资金门槛的限制。财税[2010]110 号规定,企业要享受相应税收优惠,必须具有独立法人资格,注册资金不低于 100 万元。随着国家大力实施简政放权,改革工商登记制度,已经取消了对一般企业的注册资金要求,税收优惠政策应只涉及对于税收方面的规定,对于企业登记资金方面的要求,应该以相应管理规范为准,继续由税收优惠政策提出对注册资金的要求,有违国家方针政策规定。

二是现有政策倾向于对新办企业激励,企业所得税优惠是期限优惠而不是税率优惠。这会诱使企业为长久享受税收优惠,在税收优惠期满后注销原有企业,重新注册新企业以反复享受企业所得税优惠。

三是现有政策只对节能效益分享项目提供税收优惠,而不对实质相似的项目实施优惠。目前合同能源管理只有节能效益分享型才能享受增值税免征优惠。以下两种类型,不同程度具有节能效益分项项目的实质特征,但没有包含在税收优惠之内,影响了效果扩大。节能效益支付型:用能企业委托节能服务公司进行节能改造,先期支付一定比例的工程投资,项目完成后,经过双方验收达到合同规定的节能量,支付余额,或用节能效益支付。节能量保证型:节能改造工程的全部投入由节能服务公司先期提供,用能企业无须投入资金,项目完成后,经过双方验收达到合同规定的节能量,用能企业支付节能改造工程费用。

四是缺少对于用能企业的政策鼓励。目前的税收优惠主要从供应方着手,即基本都给了节能服务公司,而

对于需求方,用能公司除节能减少成本外,基本没什么税收优惠——无法取得进项抵扣,接受设备不能折旧、不能抵免所得税。但国外的税收优惠很大程度上兼顾节能企业和用能企业,如加拿大政府规定政府建筑必须聘请节能服务公司。由于节能其实是一项经济决策,企业在考虑是否节能时,会考虑所需增加的额外投资与因节能而节省得成本之间的关系,当高耗能企业投资收益率过低时,企业主动节能的动力就会减弱。特别是,目前我国现有的税制中,针对高耗能企业征收的税收较少,税收的经济杠杆作用不明显,也减弱高耗能企业节能的积极性。

5.2 政策建议

建议国家从以下三方面着手完善合同能源管理税收政策:

第一,落实高新技术企业所得税优惠。目前的高新技术企业所得税优惠,按照实质条件内容来说,只能是生产类和研发类企业可以享受,对于广大服务性企业而言,则难以享受,这与国家大力鼓励服务业发展的精神不符。为此,建议将节能服务业纳入高新技术企业范畴,可以比照高新技术企业优惠政策,减按 15%征收企业所得税,加快现代服务业发展。

第二,拓宽税收优惠覆盖面。根据国家经济社会发展变化情况,完善税收优惠政策,放宽优惠政策适用范围。一是按照国家商事登记制度改革要求,取消对节能服务业行业最低注册资本的限制要求;二是按照实质重于形式的原则,将节能效益支付型、节能量保证型两种合同能源管理模式纳入税收优惠享受范围,扩大优惠覆盖面。

第三,完善整体税法体系,增加能源使用成本的税收政策。按照经济学原理,高耗能企业对环境的损害等外部成本应该内部化,如西方国家通过征收环境税和碳税等措施,在很大程度上解决了市场失效的问题。为此建议,一是加快消费税改革进程,将高耗能产品纳入征税范围;二是加快资源税改革,实施全面的从价征收,从能源消耗需求端提高企业能源使用税收成本,倒逼企业进行节能减排,从而带动节能服务业发展,降低全社会能源消耗;三是加快环保税立法,以大气污染物、水污染物、固体废弃物、噪声污染等为主^{[23]-[24]},细化环保税税目,加强税务部门与环保部门的配合,以征管水平的提高保证环保税职能的发挥。在完善宏观税收体系的同时,优化对企业的微观服务,发挥税收中介机构和税务部门的力量,加大对节能企业“营改增”期间税收政策的辅导和合理筹划^[25],引导企业用足用好税收政策,防范涉税风险,实现节能企业税负只减不增的目标。

参考文献:

[1] TINBERGEN J. Economic Policies: Principles and Design [M]. Amsterdam: North-Holland, 1956: 58-72.

[2] KORHONEN P J. Evaluation of Cost Efficiency in Finish Electricity Distribution [J]. Annals of Operations Research, 2003, 121 (1): 105-122.

[3] Beerepoot M. Government Regulation as an Impetus for Innovation: Evidence from Energy Performance Regulation in the Dutch Residential Building Sector [J]. Energy Policy, 2007, 35(10): 112-125.

[4] 苏昕, 杨林, 吴隆杰. 我国环境保护税费政策及其效应评析[J]. 税务研究, 2005(12): 53-54.

[5] 刘方. 节能降耗税收政策的实证研究[J]. 东方企业文化, 2011(18): 259-261.

[6] 付剑茹, 曹胜芳. 中国节能减排税收政策的不足及改革思路[J]. 财会月刊, 2013(2): 45-46.

[7] 匡小平, 罗晓华. 世界各国节能减排税收政策的比较分析及对我国的启示[J]. 山东经济, 2008(3): 39-40.

[8] 张磊, 蒋义. 促进节能减排的税收政策研究[J]. 中央财经大学学报, 2008(8): 8-10.

[9] 周金荣. 促进节能减排的税收政策研究[J]. 税务与经济, 2009(3): 101-103.

[10] 周波. 中国的节能减排困境和财税政策选择[J]. 中国人口·资源与环境, 2011(6): 79-82.

[11] 杨琴, 陈炜. 我国合同能源管理财税政策实施的完善与思考[J]. 会计之友, 2015(1): 91-94.

[12] 郭存芝, 孙康. 税收优惠的节能减排效应——基于升级面板数据的实证分析[J]. 资源科学, 2013(2): 261-267.

[13] 李绍萍, 郝建芳, 王倩. 高耗能企业节能减排税收政策效应实证研究[J]. 工业技术经济, 2014(6): 17-25.

[14]GRUBER J.Tax Incentives and Decision to Purchase Health Insurance:Evidence from the Self-Employed [J]. Quarterly Journal of Economics 1994,109(3):701-733.

[15]RODRIGO VERGERA.Taxation and Private Investment:Evidence for Chile [J]. Documento de Trabajo, 2010,42(6):717-725.

[16]陈清霞,朱启贵.长三角地区节能减排效率实证研究[J]. 陕西农业科学,2010(4):205-207.

[17]李惠娟,龙如银,兰新萍.资源型城市的生态效率评价[J]. 资源科学,2010(7):1296-1300.

[18]于鹏飞,李悦.基于 DEA 模型的国内各地区节能减排效率研究[J]. 中国人口资源与环境 2010(3):39-42.

[19]储莎,陈来.基于变异系数法的安徽省节能减排评价研究[J]. 中国人口资源与环境,2011(1):513-515.

[20]张国兴,高秀林.中国节能减排的测量、协同与演变[J]. 中国人口资源与环境,2014(12):62-73.

[21]朱迎春.我国节能减排税收政策效应研究[J]. 当代财经,2012(5):26-33.

[22]席卫群.节能减排税收政策的有效性分析[J]. 当代财经,2014(6):5-11.

[23]林艳.我国节能减排政策的优化策略研究[J]. 理论月刊,2016(3):162-167.

[24]马海涛,程岚.论促进节能减排的财税政策[J]. 财经论丛,2010(2):37-42.

[25]黄朴,张楠.节能服务企业纳税筹划举例[J]. 财会月刊,2012(2):31-33.

Effectiveness of Contract Energy Management Tax Policy

——An Empirical Study

LI Ningguo, DONG Zhanshan, FENG Guobin

(Qingdao Local Taxation Bureau, Qingdao 266071, China)

Abstract:Based on the national tax survey data from 2011 to 2014, this paper empirically analyzes the relationship between preferential taxation policies and corporate economic activities via double difference method. The results show that tax policy is more effective than fiscal subsidy policy, for since the implementation of national preferential policies in 2011, the fixed assets investment from the energy-saving service enterprises which have enjoyed the tax preference increases significantly with their investment vitality significantly enhanced, their net profits constantly increase with their operational efficiency gradually improved, their research and development investment continues to increase, and their product performance is improved so as to get more share in the market. But the implementation of tax reduction and exemption policy has little influence on enterprises' employee number. It is suggested that the tax policy support for energy-saving and emission-reducing enterprises be further perfected in terms of such tax policies as implementing income tax preference for high and new technology enterprises, broadening tax preference coverage, perfecting overall tax law system, and increasing energy use cost.

Keywords:contract energy; tax preference; double difference

(责任编辑 刘小平)