

节能服务企业纳税筹划举例

黄朴¹ 张楠¹ 王轶²

(1.中国石油大学(华东)经济管理学院 青岛 266555 2.东北财经大学会计系 大连 116025)

【摘要】 节能服务产业作为一个新兴产业,在国家宏观优惠政策扶持下,最近几年正持续稳步增长。本文主要针对国家为其制定的一系列的税收优惠政策对节能服务企业进行纳税筹划。

【关键词】 节能服务企业 纳税筹划 节能减排 税收优惠政策

一、节能服务企业从事合同能源管理项目的纳税筹划

1. 充分利用合同能源管理税收优惠政策。

税收依据:根据《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》(财税[2010]110号)的规定:对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目,取得的营业税应税收入,暂免征收营业税。节能服务公司实施符合条件的合同能源管理项目,将项目中的增值税应税货物转让给用能企业,暂免征收增值税。符合条件的节能服务公司在取得第一笔经营收入所属纳税年度起,实施企业所得税“三免三减半”的税收优惠。其中享受企业所得税优惠政策条件为“具有独立法人资格,注册资金不低于100万元”以及“节能服务公司投资额不低于实施合同能源管理项目投资总额的70%”。

筹划思路:节能服务企业通过变更条件使其享受合同能源管理的税收优惠政策,并比较是否所有企业享受税收优惠政策后税负都会降低。

案例1:B企业与一家公司(节能用户)签订了一份投资额为1000万元的节能效益分享型合同。合同的内容是,自2010年9月1日起,节能服务公司为本项目购买节能设备,且设备分年购买,并提供安装和调试服务,总投入为650万元,该节能项目从2011年1月1日开始投入运转,双方约定从2011年1月1日到2031年1月1日间的20年中,节能服务公司每年从节能用户企业节省的电费中分享70%(假定为增值税应税项目),而且每年从该节能用户企业获得10万元的管理费用收入。假设节能用户企业每年与没有采用该节能服务项目前相比可以节省电费100万元,设备折旧期限为20年,残值率为10%。20年到期后,该节能设备所有权归节能用户企业所有。B企业并未取得合同能源管理税收优惠政策中的相关资质。为了计算简便,假设每年购买设备价款相同,每年购买设备价款为50万元。经税务机关核定,适用企业所得税税率为25%,暂不考虑印花税。

筹划前:B企业自项目开始之日起至2029年税务分析是相同的。2030年由于转让节能设备,税费会有所变化。因此,分别对2011~2029年和2030年两部分进行税务分析:

营业税:每年B企业收取10万元管理费属于营业税中“服务业”应税劳务,应纳营业税=10×5%=0.5(万元)。

增值税:按节能效益70%的分成应纳增值税,同时应扣除购买节能设备时的进项税额。2011~2029年缴纳的增值税=100×70%×17%-1000/20×17%=3.4(万元)。2030年,由于转让节能设备,应纳增值税=100×70%×17%-1000/20×17%+1000×10%×17%=20.4(万元)。

城建税及教育费附加:2011~2029年应纳城建税及教育费附加=(0.5+3.4)×(7%+3%)=0.39(万元)。2030年应纳城建税及教育费附加=(0.5+20.4)×(7%+3%)=2.09(万元)。

企业所得税:2011~2029年应纳企业所得税=[70+10-0.5-0.39-1000/20×(1-10%)]×25%=8.5275(万元)。但根据《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)的规定,企业自2008年1月1日起购置并实际使用列入《目录》范围内的环境保护、节能节水和安全生产专用设备,可以按专用设备投资额的10%抵免当年企业所得税应纳税额;企业当年应纳税额不足抵免的,可以向以后年度结转,但结转期不得超过5个纳税年度。因此B企业可于2011年起按100万元抵扣企业所得税。2030年应纳企业所得税=[1000×10%+70+10-0.5-2.09-1000/20×(1-10%)]×25%=33.1025(万元)。筹划前各个年度的税费如表1所示:

表1 筹划前B企业的项目税费统计 单位:万元

项目	年份							
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017~2029	2030
抵扣前应缴纳的所得税	8.528	8.528	8.528	8.528	8.528	8.528	8.528	33.10
可抵扣税额	100	91.47	82.95	74.42	65.89	57.36	0	0
应纳企业所得税额	0	0	0	0	0	0	8.528	33.10
应纳增值税额	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	3.4	20.4
应纳营业税额	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
应纳城建税及教育费附加	0.39	0.39	0.39	0.39	0.39	0.39	0.39	2.09
应纳税额	3.9	3.9	3.9	3.9	3.9	3.9	12.43	54.00

筹划方案:调整 B 企业的条件,使其满足合同能源管理税收优惠政策的相关要求。

目前 B 企业注册资金为 90 万元,此项目资金投入为 650 万元(占投资总额的 65%),因此 B 企业应到工商部门办理相关手续,将注册资本调整为 100 万元,并且在本项目中将资金投入扩大为 700 万元,即可享受节能服务企业所得税税收优惠政策(假设其他条件 B 企业均已具备)。

筹划后:

营业税: B 企业可免交营业税。2011~2030 年此项目应纳营业税为零。

增值税:节能服务企业每年 70 万元的收入和最后转让节能设备的 100 万元均免交增值税。根据《增值税暂行条例》的规定:“用于免征增值税应税项目的进项税额不得从销项税额中抵扣”,因此该节能服务企业购买节能设备是不能够抵扣进项税额,即该节能服务企业投入的 1 000 万元是含增值税进项税额的。应纳增值税=1 000×17%/20=8.5(万元)。

城建税及教育费附加:每年应纳城建税及教育费附加=8.5×(7%+3%)=0.85(万元)。

企业所得税: B 企业 2011 年 1 月 1 日~2013 年 12 月 31 日免交企业所得税,2013~2016 年按照 12.5%缴纳企业所得税。且该节能服务企业购买设备价款(含增值税)的 10%即 100 万元可以从 2011 年 1 月起抵扣当年的企业所得税(注意:只能够在年度汇算清缴时抵扣)。

2014~2016 年应纳所得税额=[70+10-8.5-0.85-1 000/20×(1-10%)]×12.5%=3.21(万元)。

2017~2029 年应纳所得税额=[70+10-8.5-0.85-1 000/20×(1-10%)]×25%=6.42(万元)。

2030 年应纳所得税额=[70+10+1 000×10%-8.5-0.85-1 000/20×(1-10%)]×25%=31.412 5(万元)。

筹划后各个年度的税费如表 2 所示:

项目	年份	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017~2029	2030
抵扣前应缴纳的所得税		0	0	0	3.21	3.21	3.21	6.42	31.41
可抵扣税额		-	-	-	100	96.79	93.58	0	0
应纳企业所得税额		0	0	0	0	0	0	6.42	31.41
应纳增值税额		8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
应纳营业税额		0	0	0	0	0	0	0	0
应纳城建税及教育费附加		0.85	0.85	0.85	0.85	0.85	0.85	0.85	0.85
应纳税额		9.35	9.35	9.35	9.35	9.35	9.35	15.77	40.76

筹划前后方案比较:经过比较发现,使用税收优惠政策后居然比使用前多缴税。这是因为,增值税免税后,其进项税额便不能抵扣。这样,增值税反而有增无减,而且增值税的增加值大于营业税和企业所得税的减少值,导致最终税负的增加。

案例 2:将案例 1 中投资总额即设备总额改为 200 万元,其他条件不变。B 企业税负分析如下:

筹划前:

营业税:每年应纳营业税=10×5%=0.5(万元)。

增值税:2011~2029 年应纳增值税=100×70%×17%-200/20×17%=10.2(万元)。2030 年,由于转让节能设备,增值税增加。应纳增值税=100×70%×17%-200/20×17%+200×10%×17%=13.6(万元)。

城建税及教育费附加:2011~2029 年应纳城建税及教育费附加=(0.5+10.2)×(7%+3%)=1.07(万元)。2030 年应纳城建税及教育费附加=(0.5+13.6)×(7%+3%)=1.41(万元)。

企业所得税:2011~2029 年抵免前应纳企业所得税=[70+10-0.5-1.07-200/20×(1-10%)]×25%=17.357 5(万元)。2030 年应纳企业所得税=[200×10%+70+10-0.5-1.41-200/20×(1-10%)]×25%=22.272 5(万元)。

筹划后:

营业税:每年应纳营业税=0(万元)。

增值税:每年应纳增值税=200×17%/20=1.7(万元)。

城建税及教育费附加:每年应纳城建税及教育费附加=1.7×(7%+3%)=0.17(万元)。

企业所得税:2014~2016 年抵免前应纳所得税额=[70+10-1.7-0.17-200/20×(1-10%)]×12.5%=8.641 25(万元)。2017~2029 年为 17.282 5 万元。2030 年为 22.282 5 万元。

由此可以看出,运用税收优惠政策比没有运用税收优惠政策税负大大减少。分析可知,并不是所有情况下税收优惠政策都会使总税负降低,只有当节能服务企业项目中设备总额不是很大或者营业收入比较高时可运用税收优惠政策降低税负。

2. 改变固定资产折旧年限充分享受税收优惠。

税收依据:根据财税[2008]48 号文的相关规定:“企业自 2008 年 1 月 1 日起购置并实际使用列入《目录》范围内的环境保护、节能节水 and 安全生产专用设备,可以按专用设备投资额的 10%抵免当年企业所得税应纳税额;企业当年应纳税额不足抵免的,可以向以后年度结转,但结转期不得超过 5 个纳税年度。”《企业所得税法》第三十二条规定:“企业的固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。”《企业所得税法实施条例》第九十八条规定:“采取缩短折旧年限方法的,最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的 60%。”

筹划思路:通过延长专用设备的折旧年限,使抵免前应纳税所得额为正值,这样就可充分享受抵免优惠。

案例 3:节能服务企业 C 刚刚成立,属于起步阶段。在为客户实施节能项目的过程中,2011 年 1 月购置了节能服务设备 600 万元(该设备属于《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》、《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》列出范围)。该设备按 6 年计提折旧。预计前 10 年每年扣除折旧前利润总额为 100 万元。

筹划前: C 企业自 2011 年可以按 60 万元(600×10%)抵免当年的应纳税所得额,抵免期限不得超过 2016 年。设备按 6 年计提折旧,每年折旧额是 100 万元。C 企业 2011~2020 年应纳所得税额如表 3 所示:

表3 筹划前C企业所得税统计 单位:万元

项目	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
扣除折旧前利润总额	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
设备折旧额	100	100	100	100	100	100	0	0	0	0
应纳税所得额	0	0	0	0	0	0	100	100	100	100
应交所得税	0	0	0	0	0	0	25	25	25	25

由上表可以看出,2011~2016年C企业设备折旧额正好抵减扣除折旧前其利润总额,年应纳税所得税为零。根据节能设备的税收优惠政策,C企业购买的节能设备抵免期限为2016年,此时C企业却未享受一分钱的税收优惠,白白损失掉60万元税收抵免额。

筹划方案:将企业设备按10年折旧。

筹划后:C企业2011~2020年应纳税所得税额如表4所示:

表4 筹划后C企业所得税统计 单位:万元

项目	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
扣除折旧前利润总额	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
设备折旧额	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
抵免前应纳税所得额	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
抵免前应交所得税	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
可抵免额	60	50	40	30	20	10	0	0	0	0
应纳税额	0	0	0	0	0	0	10	10	10	10

将C企业专用设备折旧年限延长以后,正好到2016年为止将所有的抵免优惠全部享受,没有浪费一分钱抵免税额。两方案比较可知,筹划后比筹划前2017~2020年每年节税15万元。

二、节能服务企业从事其他经营活动的纳税筹划

1. 设立子公司高低税率业务分开核算。

税收依据:根据《营业税暂行条例》第三条规定:纳税人兼有不同税目的应当缴纳营业税的劳务(以下简称应税劳务)、转让无形资产或者销售不动产,应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额(以下统称营业额);未分别核算营业额的,从高适用税率。

筹划思路:将使用不同税率的业务分开核算,避免从高计税的发生。

案例4:A企业又为其他纺织化纤、电子、制造等行业用户提供相关的节能服务,包括诊断、设计、改造、建筑安装以及咨询等业务,本年度共取得营业收入1000万元(非合同能源管理项目收入),但由于其中有一部分客户是既提供了咨询设计工作,又提供了建筑安装工作,一并收取收入,没有严格划分。导致建筑业劳务与服务业务划分不清。

假设A企业本年度提供建筑安装劳务等应按“建筑业”征收的劳务收入为400万元,其中建筑劳务收入为200万元。提供其他设计、咨询等应按“服务业”征收的劳务收入为600

万元。

筹划前:对纳税人兼营不同税目的应税行为未分别核算的,主管税务机关按照“一般采用从高适用税率的办法征收营业税”。在此案例中,一律按5%的税率征收。A企业应纳营业税=1000×5%=50(万元)。

筹划方案:A企业将建筑安装的业务分离出去,单独成立一个建筑安装公司。这样,该企业业务就分成了两部分,其中400万元按3%的税率征收,其余的600万元按5%的税率征收。

筹划后:A企业应纳营业税=400×3%+600×5%=42(万元)。比筹划前少纳了8万元。

通过对比我们可以发现:对于兼营3%税率的“建筑业”应税劳务和5%税率“服务业”应税劳务的节能服务企业,如果一项业务涉及不同税率且划分不清的,最好组建不同的专项部门,使其营业税额可以分开核算,避免从高计税。

2. 变分期收取收入为一次性收取。

税收依据:《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)规定:“单位和个人收取的预收性质的价款(含预收款),其营业税纳税义务发生时间为该价款被确认为收入的时间。”

筹划思路:将分期收取收入变更为一次性收取收入,利用其时间价值进行纳税筹划。

案例5:A企业最近五年每年定期会给一家大型工业企业提供节能设备的保养和维护服务(非合同能源管理项目),每年收入为150万元。该劳务属于“服务业”劳务,按5%税率缴纳营业税。

筹划前:1~5年每年应纳营业税=150×5%=7.5(万元),应纳城建税及教育费附加=7.5×(3%+7%)=0.75(万元),应纳企业所得税=(150-7.5-0.75)×25%=35.4375(万元)。共缴纳税费43.6875万元。

筹划方案:假定每年的折现率为10%,将每年收入折现,现值为568.618万元,即A企业每年收入150万元相当于在第一年初一次性收取568.618万元。A企业在与该工业企业签订合同时,可一次性收取五年568.618万元的租金。甲公司实际采取预收款方式取得租金收入,按照权责发生制原则,甲企业应将一次性收取的租金收入平均分摊到各个年度。

筹划后:甲企业每年纳税情况如下:应纳营业税=568.618/5×5%=5.686(万元),应纳城建税及教育费附加=5.686×(3%+7%)=0.5686(万元),应纳企业所得税=(568.618/5-5.686-0.5686)×25%=26.867(万元)。共缴纳税费33.122万元。每年比筹划前少纳税10.5655万元。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.经济科学出版社,2011
2. 徐菲.利用环保企业优惠政策做好企业税务筹划.中国乡镇企业会计,2010;9
3. 巩秀梅.浅谈绿色背景下企业的税收筹划.税务与筹划,2010;3
4. 唐敬春,张琪.促进EPC发展的税收政策分析.涉外税务,2010;3