

合同能源管理项目涉税分析与探讨

2022年08月04日 中汇会计师事务所

一、概述

合同能源管理（EPC）是指节能服务公司（ESCO）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。

合同能源管理作为一种面向市场的节能服务新机制,其实质就是以减少的能源费用来支付节能项目全部成本的节能业务方式。这种节能投资方式允许用能单位以未来的节能收益为工厂和设备升级,以降低运行成本;或是节能服务公司以承诺节能项目的节能效益或承包整体能源费用的方式为客户提供节能服务。因此,其有着广阔的应用发展前景,当前也越来越多地被企业所关注和接受。

合同能源管理模式包括[节能效益分享型](#)、[节能量保证型](#)、[能源费用托管型](#)、[融资租赁型](#)和[混合型](#)等,其中节能效益分享型是最常见的合同能源管理模式。

二、主要合同条款

在当前的税收政策下,原则上只有“节能效益分享型”合同能源管理项目能享受税收优惠政策。因此我们以“节能效益分享型”合同为例,进行主要合同条款介绍。

1. 项目建设内容

节能改造项目:分布式光伏发电项目、余热发电项目、高温超高压煤气发电项目、干熄焦及余热利用项目和中央空调控制系统项目等。节能服务公司通过节能改造使能源系统或设备达到合同规定的节能能力,降低能耗,减少用能企业的能源费用支出。

项目的投资全部由节能服务公司负责,即节能服务公司负责设备采购、安装和调试,同时对用能单位的运行管理人员进行设备操作、维护等技术培训。

2. 节能效益计算与分享

根据合同确定的节能量,结合项目所在地能源供应单位向用能单位的供应价格,作为双方分享节能效益的计算依据。

节能效益分享期限：共计 N 年，自 202* 年*月*日（从项目验收报告签署之日或项目移交用能单位之日）开始计算至 202* 年*月*日为止。

节能效益分享比例：节能效益分享期内，节能服务公司分享 N% 的项目节能效益

3.设备权属约定

在合同到期且用能单位付清合同项下全部款项之前，项目中所有由节能服务公司采购并安装的设备、设施和仪器等财产（简称“项目财产”）的所有权属于节能服务公司。合同顺利履行完毕之后,该等项目财产的所有权将无偿转让给用能单位。

三、涉税分析

合同能源管理项目主要是依据节能设备、节能技术或其他相关资产的建设,以达到节能的效果。对于节能服务公司而言，会计上主要核算：项目建设形成的资产、运营产生的效益以及项目结束资产的无偿移交。目前，企业会计准则和制度对相关会计核算并未提供明确的指引，不同企业在实务操作中也不尽相同。但比较有代表性的主要是固定资产核算模式、融资租赁核算模式和 BOT 模式。

税收政策上，虽有相关规定，即对节能服务公司实施的符合条件的合同能源管理项目，可以免征增值税，同时可以享受企业所得税“三免三减半”政策。但在政策执行层面，部分事项仍值得探讨。

1.税收政策

(1) 增值税

《财税[2010]110 号》规定，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；《财税[2016]36 号》规定，节能服务公司实施符合条件的合同能源管理服务免征增值税。

上述文件所称“符合条件”是指同时符合以下两个条件：（1）节能服务公司实施合同能源管理项目相关技术，应当符合国家质量监督检验检疫总局和国家标准化管理委员会发布的《合同能源管理技术通则》（GB/T24915-2010）规定的技术要求；（2）节能服务公司与用能企业签订节能效益分享型合同，其合同格式和内容，符合《中华人民共和国合同法》和《合同能源管理技术通则》等规定。

综上，节能服务公司实施的合同能源管理项目，同时符合“技术要求”和“合同格式要求”，则可以享受免征增值税。

(2) 企业所得税

《财税[2010]110号》和《国家税务总局、国家发展改革委公告2013年第77号》规定，对实施“节能效益分享型”合同能源管理项目的节能服务企业，凡是实行查账征收所得税的居民企业且符合规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，该项目可享受企业所得税“三免三减半”政策。如节能服务企业的分享型合同约定的效益分享期短于6年的，按实际分享期享受优惠。上述优惠期限，应连续计算。同时，文件还明确了以下事项：

1) 节能服务企业、节能效益分享型能源管理合同和合同能源管理项目应同时符合下列6个条件：

①具有独立法人资格，注册资金不低于100万元，且能够单独提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造(包括施工、设备安装、调试、验收等)、运行管理、人员培训等服务的专业化节能服务公司；

②节能服务公司实施合同能源管理项目相关技术应符合规定的技术要求（同增值税）；

③节能服务公司与用能企业签订《节能效益分享型》合同，其合同格式和内容，符合相关规定（同增值税）；

④节能服务公司实施合同能源管理的项目符合《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录(2021年版)》(财政部税务总局发展改革委生态环境部公告2021年第36号)规定的节能减排技术改造项目，即以下12类项目：①既有建筑节能与可再生能源利用项目②热泵技术改造项目③工业锅炉、工业窑炉节能改造项目④数据中心节能改造项目⑤通信基站节能改造项目⑥电机系统节能改造项目⑦能量系统优化技术改造项目⑧余热余压利用项目⑨高效精馏设备和系统改造项目⑩绿色照明项目⑪供热系统节能改造项目⑫碳捕集、利用与封存（CCUS）项目；

⑤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%；

⑥节能服务公司拥有匹配的专职技术人员和合同能源管理人才，具有保障项目顺利实施和稳定运行的能力

2) 合同能源管理项目确认由国家发展改革委、财政部公布的第三方节能量审核机构负责，并出具《合同能源管理项目情况确认表》，或者由政府节能主管部门出具合同能源管理项目确认意见；

3) 节能服务企业投资项目所发生的支出，应按税法规定作资本化或费用化处理。形成的固定资产或无形资产，应按合同约定的效益分享期计提折旧或摊销；用能企业按照能源管理合同实际支付给节能服务公司的合理支出，均可以在计算当期应纳税所得额时扣除，不再区分服务费用和资产价款进行税务处理；

4) 节能服务企业应分别核算各项目的成本费用支出额。对在合同约定的效益分享期内发生的期间费用划分不清的，应合理进行分摊，期间费用的分摊应按照项目投资额和销售（营业）收入额两个因素计算分摊比例，两个因素的权重各为 50%。

(3) 印花税

合同能源管理服务是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标，节能服务公司提供必要的服务，用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。在税收分类编码选择上，它属于“研发和技术服务-合同能源管理服务”，编码为 30401030，**适用 6% 增值税税率。**

因此，合同能源管理项目应按技术合同，就合同所载价款按 0.03% 缴纳印花税。如应税合同未列明金额，则按照实际结算金额确定。

2. 涉税问题探讨

(1) 节能服务公司如何判定？

增值税层面规定了节能服务公司执行符合条件的合同能源管理项目可免征增值税；企业所得税层面则明确了节能服务公司需具有独立法人资格、注册资金不低于 100 万元，且能够单独提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造(包括施工、设备安装、调试、验收等)、运行管理、人员培训等服务（该定义与《合同能源管理技术通则》的规定一致）。

企业所得税文件虽对执行主体即节能服务公司进行了一定程度的解释，但未明确享受优惠政策的节能服务公司，是否需要取得相应资质证书，公司的主营业务是否应以合同能源管理为主（占比超过 50%），是否需要取得相关部门对主体资格的备案手续等问题。

(2) 技术符合要求如何判定？

增值税和企业所得税层面均规定实施合同能源管理项目相关技术应当符合《合同能源管理技术通则》的要求，企业所得税层面又单独强调合同能源管理项目确认由国家发展改革委、财政部公布的第三方节能量审核机构负责，并出具《合同能源管理项目情况确认表》，或者由政府节能主管部门出具合同能源管理项目确认意见。

增值税上并未明确符合技术要求需如何证明，企业所得税上则明确了需由特定机构出具确认意见，同时《企业所得税优惠政策事项办理办法》留存备查资料中也包括了确认意见这一项资料。因此，原则上增值税和企业所得税均需第三方机构或政府主管部门出具确认意见，以证明技术符合相关要求。

(3) 是否仅“节能效益分享型”合同能享受税收优惠？

文件规定节能服务公司与用能企业签订的“节能效益分享型”合同，如合同格式和内容符合规定可以享受免征增值税和企业所得税“三免三减半”政策。那么，节能量保证型、能源费用托管型、融资租赁型和混合型等合同能源管理项目是否不能享受税收优惠？

因相关税收政策中明确提及享受税收优惠政策的是“节能效益分享型”合同，因此其他类型的合同能源管理项目原则上不允许享受。

(4) 项目结束无偿移交设备是否需要视同销售？

合同履行完毕后，合同能源管理项目执行过程中的财产，一般都将无偿转让给用能单位。无偿转让过程中，是否需要视同销售？如需视同销售，那么计税依据如何确定？

因上述设备的所有权属于节能服务公司，当无偿转让给用能单位时，原则上增值税需要做视同销售处理。企业所得税层面规定，能源管理合同期满后，节能服务公司转让给用能企业的因实施合同能源管理项目形成的资产，按折旧或摊销期满的资产进行税务处理。参照企业所得税处理，增值税视同销售的计税依据可以是资产的净值。

(5) 免征增值税是否一定有利？

合同能源管理项目的投资全部由节能服务公司负责，包括设备采购、安装和调试等，而项目投资则以设备投入为主。

税法规定，用于增值税应税项目的购进货物或劳务，可以抵扣进项税额；而用于免征增值税项目的购进货物或劳务，不允许抵扣

进项税额。合同能源管理项目属于典型的“硬转服”项目，投资建设期增值税税率以 13%为主，而效益分享期增值税税率为 6%。因此，是否需要享受免征增值税，要视项目毛利情况而定。当毛利较低时，征税可能比免税更有利于公司。

四、总结

综上，合同能源管理项目在税收层面虽已下发了相应的文件，但在实务操作中仍存在较多值得探讨的问题。当前，对于合同能源管理税收优惠事项已由备案改为留存备查，为了规避税收风险，企业应重视相关税收细节。

政策援引：

- ① 《合同能源管理技术通则》
- ② 《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）
- ③ 《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税[2016]36 号附件 3）
- ④ 《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》（国家税务总局 国家发展改革委公告 2013 年第 77 号）
- ⑤ 《中华人民共和国印花税法》

作者：中汇（浙江）税务师事务所合伙人 杭建伟