我国环境税收制度设计探讨

高晓露

(河南省政法管理干部学院 郑州 450002)

【摘要】本文从征收环境税的必要性分析入手,针对我国当前环境税收制度中存在的问题,提出我国环境税收制度的构建原则,并阐述了我国现行环境税收制度调整的具体思路。

【关键词】环境税 循环经济 资源

一、征收环境税的必要性

1. 征收环境税的价值分析。

(1)建立环境税收制度是发展循环经济、实施持续发展战略、建设节约型社会的重要途径。循环经济以资源的高效利用和循环利用为核心,将物质流动方式由传统的"资源—产品—废弃物"的单向直线模式,转变为"资源—产品—废弃物—再生资源"的闭合循环模式。循环经济以低开采、高利用、低排放甚至零排放为特征,在生产和服务过程中贯彻废弃物"减量、再利用、再生和再循环"原则(简称"4R原则"),实现资源利用的最大化和废弃物排放的最小化,从而达到节约资源、改善生态环境的目的。环境税收制度的鼓励性措施与限制性措施借助于价格、利润等传导机制,引导企业在发展经济的同时,加强治理污染的科学研究和技术创新,减少对生态环境的破坏,促进产业结构的优化。同时,环境税收制度可以引导企业有针对性地进行技术改造,利用高新技术研发新型资源和寻找替代资源,创新生产工艺,从而使有限的资源得到更加合理的配置,实现企业的可持续发展。

(2)环境税收制度是促使环境污染者承担环境与资源保护费用,使外部不经济内部化的有效工具。由于环境税收制度建立在"谁污染,谁负责"的原则上,当把由环境污染和对自然资源消耗而形成的成本反映到商品中时,那些对环境带来危害的企业的生产成本就会提高。这样就把环境保护和有效

六、公允价值计量的运用

新会计准则明确规定了运用公允价值时的三个层次:①如果相同资产或负债存在活跃市场报价,就利用相同资产或负债的活跃市场报价来估计公允价值,并且不进行任何调整处理。这一层次估计的可靠性最高,是最优先的公允价值估计值。②如果无法取得相同资产或负债的活跃市场报价,则可采用类似资产或负债的活跃市场报价,并进行适当调整,但所进行的调整必须是客观、公正的。③如果在活跃市场上没有相同或类似资产或负债的报价,或者与类似资产或负债之间的差异无法客观确定,则可采用市价法、类似市价法或者现值法确定公允价值。上述第一个层次所采用的方法为市价法,第二个层次所采用的方法为类似市价法,第三个层次所采用的方法为现值法。笔者将现值法简单地阐述一下。该方法下应首先估算出未来现金流量的每一具体数值,再选择合适的利率作为折现率。复利现值计算公式如下:$PV=FV_n\times PVIF_{I,n}$。式中,PV为复利现值,FV_n为第n期现金流量,$PVIF_{I,n}$为包含风险因素的复利现值系数。

如果已经确定了含有风险因素的货币时间价值的折现率,那么将其直接代入公式就可以得到复利现值。如果只知道无风险的折现率,就需要计算风险报酬率。风险报酬率的计算公式是:$R_R=bV$。其中,R_R为风险报酬率,b为风险报酬系数,V为标准离差率。

折现率可以表示为:$PVIF_{I,n}=R_F+R_R=R_F+bV$。式中,$PVIF_{I,n}$为折现系数(包含风险因素的复利现值系数),$R_F$为无风险报酬率(以同期的政府债券利率确定)。

说明:风险报酬系数b可以参照以往同类项目的历史资料,运用前述有关公式来确定。b也可以由专家确定,比较敢于承担风险的公司往往把b定得低些;反之,比较稳健的公司,则常常把b定得高些。

式中:$V=\sigma_X/\overline{X}$。其中,X的随机变量是离散型的。

设X_i是第i种可能的报酬率,P_i是第i种可能结果的概率。则有:$\overline{X}=\sum_{i=1}^{n}X_iP_i$;$\sigma_X=\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(X_i-\overline{X})^2P_i}$。

若X的随机变量是连续的,X的密度函数是p(x),则有:

$$\overline{X}=Ex=\int_{-\infty}^{+\infty}xp(x)dx$$

$$\sigma_X^2=D(X)=\int_{-\infty}^{+\infty}(x-Ex)^2p(x)dx$$

$$\sigma_X=\sqrt{D(X)}=\sqrt{\sigma_X^2}$$

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006

2. 葛家澍,杜兴强.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005

3. 常勋.财务会计四大难题.上海:立信会计出版社,2005

利用资源与每个生产者和消费者的经济利益紧密地联系起来了:在经济利益的诱导作用下,企业会积极主动地选择有利于保护环境的生产方式和工艺;消费者在价格机制的引导下,就会选择无污染的商品进行"绿色消费"。这样就可以解决市场调节机制对公共物品有效配置失灵的问题,同时可以把企业利用自然资源过程中造成的社会性、整体性环境损害,通过征税的方式转化为企业的成本。

(3)征收环境税是提高人们环境保护意识、促进环境良性永续发展的重要手段。环境保护意识是一种新的价值观念,是指人们对环境保护的一种认识。尽管环境保护意识受一定的社会环境的影响,但它主要受生产力发展水平的制约,因而它对经济关系和政治制度具有依存性。政府通过对资源开采、环境污染等行为征税,将直接影响纳税人的切身利益,从而使其意识到改变行为方式之必要。

(4)征收环境税是筹集环境资源保护资金的重要手段。税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,依据法律规定的标准无偿地征收实物或货币,以取得财政收入的一种形式。治理环境污染、保持生态平衡的投资是非常巨大的,如果仅依靠国家财政投资进行环境治理,将既增加财政负担,又不利于控制环境污染。环境税作为国家财政收入的一种形式,可专款专用于环境资源的保护。因此,征收环境税成为筹集环境资源保护资金的重要手段。

2. 我国环境税收制度的实施现状。

(1)排污费制度的实施现状。排污费制度是我国目前环境税收制度中较为成熟的制度,是排污者按照污染物的种类、数量和浓度,根据排污费收费标准向环境保护主管部门缴纳一定费用的法律制度。排污费制度实施以来取得了一定的环境效益、经济效益和社会效益,在促进老污染源治理、控制新污染源排放,促使排污者加强经营管理、节约和合理利用资源,筹集环境资源保护资金等方面发挥了积极作用。

然而,排污费制度在实施过程中仍然存在很多问题,例如:①排污费收费标准偏低。从理论上讲,最佳的排污费收费标准应该使边际排污成本等于边际排污收益,否则难以抑制企业过量排污的行为。由于排污费收费标准较低,企业反而愿意缴纳排污费,而不愿意进行技术改造来减少污染物的排放,从而形成逆向调节作用。我国目前主要征收排污费和超标排污费,企业所缴纳的超标排污费只相当于污染治理费用的10%~15%,实际上是一种欠量收费,结果只能导致"谁污染,谁受益"格局的形成。②征收范围过窄。我国目前排污费制度的适用对象主要是废气、废水、固定废物等,范围较窄。同时,排污费只对生产经营性污染物征收,不对消费性污染物征收。③征收管理不规范。目前,我国的排污费是"属地"征收,且由环保部门而非税务部门征收,地方保护主义严重,征收效率低下。同时,征收手段缺乏刚性,随意性较大。对于浪费资源和污染严重的小型企业,由于数量太多,往往控制乏力。④资金使用的整体性以及有效性较差。排污费由地方环保部门征收,在规定时间内解缴至同级财政,不参与体制分成,直接转为专项基金管理。由于排污费征收的属地与其环境影响的地域不一致,还可能导致环境管理上的一些"真空"地带出现。同时,企业将缴纳的排污费计入产品成本中,实质上将排污费转嫁到了消费者身上,从而违背了"谁污染,谁负责"的原则。

(2)资源税制度的实施现状。长期以来,我国依靠资源的高消耗带动经济的发展,造成了资源的大量浪费和环境的严重恶化。出现这种局面的主要原因有:①征收范围过窄。1994年税收制度改革后,我国扩大了资源税的征收范围,包括原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐七种。但目前我国仅对矿产资源开征了资源税,对水资源、森林资源、海洋资源等自然资源尚未开征资源税。由于征收范围过窄,从而造成征税资源与非税资源在价格上存在差异,这就刺激了企业和个人对非税资源的掠夺性开采,难以有效保护非税资源。②收费名目繁多,标准不一,存在多头管理、交叉管理、互相夺权的现象,各部门寻租心理严重。③我国目前实行的资源税制度采取从量计征的方法,按照一定单位征收固定的税额,虽然税额在近几年有所调整,但是相对来讲依然较低。事实上,近年来我国资源税改革已经提上议事日程。2007年11月13日在北京举行的中国国际矿业大会上,国土资源部副部长汪民透露,我国考虑将资源税的征收方式由"从量计征"改为"从价计征",改革方案已基本成熟。由于这一改革方案还需要国务院最终批准,因此汪民未对新资源税征收办法付诸实施的具体时间加以说明。

二、发达国家主要环境税收政策

1. 废气和大气污染税。对废气征税较常见的有对二氧化硫排放征收的二氧化硫税。美国已在上世纪70年代开征了二氧化硫税。根据美国《二氧化硫税法案》的规定,二氧化硫的浓度达到一级标准的地区,每排放一磅硫征税15美分;达到二级标准地区每排放一磅硫征税10美分;二级以上地区则免征。德国、日本、挪威、荷兰、瑞典、法国等国也征收了二氧化硫税。

2. 废水和水污染税。废水包括工业废水、农业废水和生活废水。许多国家开始对废水排放征收水污染税。如德国在1981年开征此税,以废水的"污染单位"(相当于一个居民一年的污染负荷)为基准,实行全国统一税率。又如荷兰按"人口当量"(相当于每人每年排入水域的污染物数量)征收的水污染排放费也属水污染税范畴。

3. 固定废物税。固定废物按来源可分为工业废弃物、商业废弃物、农业废弃物、生活废弃物。各国开征的固定废物税包括一次性餐具税、饮料容器税、旧轮胎税、润滑油税等。意大利1984年对所有的人都征收废物垃圾处置税,以此作为地方政府处置废物垃圾的资金来源。

4. 噪音污染和噪音税。噪音污染是指排放的音量超过人或动物的承受能力,从而妨碍人或动物的正常生活。噪音税有两种征收方式:一是固定征收,如美国规定,对使用洛杉矶机场的每位旅客和每吨货物征收1美元的治理噪音税;二是根据噪音排放量对排放单位征收,如日本、荷兰的机场噪音税就是按飞机着陆次数对航空公司征收。

5. 生态(破坏)税。生态(破坏)税主要包括森林砍伐税等。法国在1969年开征此税,规定因城市规划或工业建设目的

而砍伐森林的，每公顷缴纳6 000法郎的税；其他情况每公顷缴纳3 000法郎的税。

除了直接征收环境税以外，发达国家还通过实施其他税收政策来促进环境保护。主要包括以下方面：一是鼓励对环保技术的研究、开发、引进和使用。二是鼓励对环境友好型企业的投资。三是鼓励环保产品的生产、使用，促进环保产业的发展。四是对环保行为给予税收优惠政策。五是对不环保产品征收重税。

三、建立我国环境税收制度的思路

1. 对我国现行与环境保护有关的税制进行调整。

（1）以我国现行与环境保护有关的税制结构为基础，通过增加特定税目、调整适用税率或改变计征方式等方法，来完善环境税收制度。例如，在资源税方面，应扩大资源税课税范围，并科学制定其征税标准。在目前7种征税资源项目的基础上，增加土地、矿产、森林、草原、滩涂、地热、大气、水等各个领域的征税资源项目。同时要调整征税标准，不仅要对不同资源按差别税率征收税款，而且还要将资源开采时所产生的环境成本考虑进来，拉开单位税额档次。将土地使用税、耕地占用税、土地增值税并入资源税中，共同调控我国资源的开采、开发；在消费税方面，扩大征税范围，将过度耗费自然资源的消费品以及严重污染环境的消费品，列入消费税的课征范围，对奢侈品和奢侈消费行为征收重税。同时，对清洁生产、清洁能源以及获得能源效率标志的家电、汽车等产品采用有差别的税率，以此引导人们环保消费。另外，要取消我国现行税收制度中一些不利于环保的规定，如应取消目前增值税中对农药、农膜适用较低税率的规定。

（2）调整我国现行税法中的一些环保优惠措施，以税收优惠政策激励环境友好型企业或个人。除继续保留部分减税、免税和零税率等税收优惠形式外，还应针对不同对象采取多种税收优惠形式。主要包括：①在增值税制度中要进行以下方面的调整：一是鼓励企业增加环保资本投入。对企业治理污染和保护环境所进行的固定资产投资，给予增值税抵扣优惠；对于专门从事环境保护和污染治理的企业，增值税免征期限可以延长。二是提倡对资源的回收利用。对以“三废”为主要原料进行生产的企业，应加大税收优惠力度，减征或免征增值税。对企业生产的易回收利用或易降解的产品，降低增值税税率。三是鼓励开发节能产品。对企业生产的节能产品（如节能型汽车、摩托车发动机等）给予适当的增值税优惠。②在企业所得税和个人所得税方面，对企业和个体经营者为治理污染而调整产品结构、改进工艺、改进生产设备发生的投资，给予税收抵免优惠。③在营业税制度中，对环保成果的转让、环保技术培训（无论是否在科研单位、大专院校或技术贸易机构进行）等行为，一律免征营业税及附加。

2. 依托“费改税”设立环境污染税。环境污染税是将对环境产生污染的行为作为课征对象，向排污者所征收的一种税。通过征收环境污染税，可激励企业或其他单位使用环保设施进行清洁生产，从而有效地抑制或减少生产以及消费过程中造成的环境污染。依托“费改税”政策，在总结排污费征收经验的基础上，环境污染税不仅要涵盖当前排污费征收的范围，而且要适度扩大征收范围，以加重有效税负。

环境污染税的基本结构包括：

（1）税种。总体上来看，环境污染税应该先从重点污染源和易于征管的对象入手。现阶段可以开征的税种主要有水污染税、大气污染税、固定废物税等，在时机成熟后还可征收噪音税。

（2）征收范围。包括企业或其他单位排放的二氧化碳、二氧化硫和其他有害气体等废气；企业或其他单位排放的废水、废渣；个人排放的家庭生活垃圾；企业或其他单位排放的超标噪音。

（3）计税依据。计税依据又被称为税基，是税法规定的据以计算税款的标准或依据。一般来说，环境污染税有三种计税依据可供选择：第一种，以污染物的排放量作为计税依据。其优点在于：企业在产量不变或增加的情况下，只要减少污染物排放量，就可以减轻纳税负担。这样既能直接刺激企业减少污染物排放，同时企业也可以自主选择适合自身的治污方式，或增加防治污染的设备，或改进生产工艺流程。缺点是：污染物排放量必须准确核定，相应的监测成本和技术要求较高。水污染税和二氧化硫税多采用此类税基。第二种，以排污企业的产量作为计税依据。主要理由是，污染物的排放与企业生产产品的总量之间存在正相关关系。其优势是便于源泉征管，缺陷是企业只能通过降低其产品总量的方式减轻相关税负，难以激励企业对污染治理技术进行开发和研究。碳税和固定废物税一般采用此类税基。第三种，以生产要素或消费品中所包含的有害物质成分作为计税依据。选择这种税基的前提是，生产要素或消费品中所包含的有害物质成分与污染物排放量之间存在着因果关系。这种税基可以鼓励纳税者减少对有害物质含量高的原材料的使用，寻找相应的替代品。缺点是不能激励企业进行污染治理。

（4）税率。税率应在税务、环保等有关部门深入调查、精心测算、密切协作的基础上加以确定，可采用差额固定税率或超额累进税率，总的原则是税率不能太低。

（5）征管方式。环境污染税的征管应由税务部门和环保部门相互配合进行，即由环保部门对污染源进行定期监测，为税务部门提供各种计税资料，然后由税务部门计征税款，并对纳税人进行监督管理。这种方式能充分发挥各部门的专长，大大提高征管效率。

主要参考文献

1.（美）保罗·R.伯特尼，罗伯特·N.史蒂文斯.环境保护的公共政策.上海：上海人民出版社，2004

2. 高晓露.德国循环经济立法实践及其启示.广西社会科学，2006；8

3. 王长勇.环境税起步.财经，2008；1

4. 金三林.环境税的基本构想.中国产业经济动态，2007；23

5. 温尚杰，何亮亮.我国环境税收制度的现状及对策研究.广西政法管理干部学院学报，2006；2