

借鉴国际经验 建立健全我国生态税收体系

田志华

(青海大学财经学院 西宁 810001)

【摘要】 本文在介绍发达国家生态税收实践经验的基础上,指出了我国生态税收建设存在的问题,并提供了建立和完善我国生态税收体系的思路。

【关键词】 生态税收体系 国际经验 税制改革

生态税收体系是由多个税种构成的体系,是国家为实现特定的生态环境目标、筹集生态环保资金及调节纳税人的相应行为而开征的有关税收的总称。生态税征收对象不仅包括产生污染或可能产生污染的产品,而且包括资源的开采和利用环节。资源的开采、利用到有可能产生污染的整个循环过程可表示为:资源开采→原材料的投入使用→生产过程→产出品→消费者行为→处置。在这个过程中,可以根据不同的情况对不同的环节和不同的行为或产品征收生态税。生态税收是一个完整的税系。生态税收的设计应分别不同的情况,根据短期、中期和长期目标选择不同的生态税种,在此基础上再确定不同税种的税基和税率。

一、发达国家的生态税收实践

面对日益严重的资源破坏和环境污染,一些发达国家逐步认识到经济发展应遵循生态经济观念,经济增长应考虑环境成本。为此,西方发达国家特别是经济合作与发展组织(OECD)各成员国纷纷实行生态税收。

1. OECD成员国的生态税制。OECD成员国的生态税收主要包括以下几种类型:

(1)能源税收。能源税收涉及对能源的开采(生产)、使用、排放等诸环节征税。丹麦是世界上最早对能源进行征税的国家之一。对能源产品除征收消费税、二氧化碳税、二氧化硫税外,还要征收增值税,而且对含铅汽油和无铅汽油实行差别税率。实行差别税率、多税种、逐年提高各种能源税的税率是丹麦能源税收的一大特点。美国的燃油消费税属于比较典型的专款专用税种,其收入纳入高速公路信托基金,用于政府公路和大众交通设施建设。

(2)机动车税。OECD成员国除普遍对汽车燃料征收增值税、消费税、环境税和储存税以外,对机动车的购销、使用还征收机动车税。现行的机动车税包括新车的消费税或销售税、周期性的年税费、公司车的税收待遇及交通费用的税收处理。汽车销售税的征收按汽车的排放性能设置差别税率,引导消费者购买排放达标的环保车型。

(3)对产品或服务征税(费)。OECD成员国涉及环保的产品税(费)的主要征收项目有:电池(比利时、丹麦、瑞典等),塑

料袋(丹麦),一次性容器(比利时、芬兰等),一次性剃刀(比利时),一次性相机(比利时),杀虫剂(丹麦)。服务费是与污染物收集、管理、处理行为有关的费用。在OECD成员国,污染物的处理如垃圾填埋、污水处理等往往由专业化的污染物处理公司进行,因此需要对排放者收取与污染物有关的服务费。如芬兰就排放的污水对居民户按统一费率收取污水处理费,对厂商按实际测量的污染物浓度超标收费;就废弃的垃圾物,无论对居民户还是厂商,均按实际产生的废物数量收费。

(4)其他与资源、环境有关的税(费)。资源税(费)是对自然资源的开采与使用征税(费)。OECD成员国资源税(费)构成差别很大。丹麦、芬兰设有渔业许可证费和狩猎许可证费,法国设有水资源开采费,美国则主要对石油的开采征收资源税。OECD成员国还对大气污染、噪音及农业投入的化肥、农药等征税(费)。

除此以外,一些国家在直接的税收体系中使用加速折旧、提高豁免或资金补贴等激励手段,鼓励企业采用环保节能的原料、设备或生产技术,减少污染物的产生和排放。

2. OECD成员国生态税收改革经验。自20世纪90年代中期以来,OECD成员国生态税制建设进展迅速,其核心是根据环境和资源保护的要求有步骤、有层次地调整税制结构,进行税收负担的转移。到1995年,OECD成员国生态税收收入占整个税收收入的比例为3.8%~11.2%,其中与能源、汽车有关的税收收入占到了生态税收收入的2/3以上。生态税收的实施对于减少污染物的排放、保护自然环境、有效地利用资源起到了良好的作用。如在美国,虽然汽车用量在不断增加,但其20世纪90年代二氧化碳的排放量却比70年代减少了99%,而且空气中一氧化碳减少了97%,二氧化硫减少了42%,悬浮颗粒物减少了70%。这些变化都应归功于生态税收的实施。由于OECD多数成员国对含铅汽油与无铅汽油实行差别税率,导致含铅汽油的价格普遍上涨,价格的刺激作用使得无铅汽油的市场占有率迅速增加。目前,德国的含铅汽油已基本被淘汰。

生态税收的推行促进了技术革新。生态税的征收提高了矿石燃料、能源和水等资源以及部分产品的价格,促使企业在

产品开发、生产技术和工艺等方面不断创新,积极开发研制绿色产品或在生产过程中采用绿色工艺。征收生态税要在不增加纳税人税收负担的条件下增加财政收入和环保资金。许多国家通过对纳税人进行补偿、补贴或以减少其他类型税收的方式,使纳税人获得与其缴纳的生态税等值的款项,目的就是增加纳税人税收负担的总体水平。因此,政府确定新的生态税时,要在各种税收返还方式中进行选择。从目前的情况看,返还的方式通常有以下三种:①直接返还给纳税人;②返还给相关领域,如部分来自废物税的税款返回到废物的管理和处理领域;③减少其他税收,即在征收生态税以筹集环保资金的条件下,削减传统税制对劳动、资本的课税,改变传统税制中可能影响就业和资本流动的不合理规定,从而实现“双重红利”。如丹麦、挪威等国征收二氧化碳税时,就将收取的税款通过降低企业缴纳的社会保险费或资助企业进行污染治理等方式返还给企业。同时,OECD各成员国还采取了其他补救措施,主要包括对能源密集型部门给予税收减征,以个人、家庭和服务业而不是工业企业为生态税征税的重心等。

二、我国生态税收实施现状

为了保护生态环境和资源,我国在现行税制中采取了一些措施。

1. 流转税、所得税。我国现行增值税法规定,对于一般纳税人利用废旧物资如废旧沥青、混凝土、城市生活垃圾、煤矸石、石煤、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣及其他废渣生产加工产品的,实行增值税即征即退的政策。对废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资,免征增值税。企业所得税法就废旧物资的循环利用也有相关规定:内资企业以废水、废气、废渣等废弃物为主要原料进行生产的,可在五年内减征或免征所得税。流转税制中的消费税设置目的之一就是保护生态环境,如对汽油、柴油、汽车、摩托车、鞭炮焰火等污染产品在征收增值税的基础上再征一次消费税。

2. 资源税。从我国现行税制的构成上看,要完整、全面地理解资源税的范畴,可把属于资源税的税种分为两大类,即一般资源税类与资源使用税类。一般资源税类主要设置资源税这一税种。资源税的征税范围包括矿产资源和盐。征收资源税,调节因开采条件、储存状况、地理位置以及资源本身优劣等客观存在的差异形成的级差收入,对于加强国家对自然资源的保护和管理、促进资源的合理利用具有积极意义。资源使用税类中与资源保护相关的是城镇土地使用税和耕地占用税。城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据。这一税种的征收,理顺了国家与土地使用者之间的分配关系,能够促进合理、节约地使用土地,加强水土保持。而对农田水利设施用地免征耕地占用税,以及将耕地占用税税款的50%作为地方财政专款专用的“耕地复垦改良基金”,在一定程度上有利于耕地生态的维护和改善。

此外,我国现行税制中与生态环保相关的税种还包括城市维护建设税、车辆购置税、车船使用税。同时,为加强自然资源管理、减少环境污染,我国建立了一系列收费制度,主要包括对企业排放废气、废水、废渣等污染物征收排污费,对矿产

资源的开采征收矿产资源补偿费,并在局部试点开征生态环境补偿费等。

三、我国生态税收存在的问题

我国现行税制在资源和环境保护方面发挥了一定的作用,但同发达国家相比,还存在着较大差距。

1. 生态环保税种设计存在缺陷。在资源保护方面,资源税本应是一个专门税种,但由于定位不准,仅是一种级差资源税,没有充分体现政府保护资源和引导资源合理开发与利用的意图。资源税征收范围只包括矿产品和盐,限于部分不可再生资源,而对具有重大生态环境价值的可再生资源如地表水、地下水、草原、森林和野生动植物等资源缺乏税收调节。同时,资源税税额的高低与该资源开采的环境影响无关,税额过低,各档之间的差距较小,对充分有效地利用资源起不到明显的调节作用,根本无法遏制资源的过度开采。资源税以销售数量为计税依据,这间接鼓励了纳税人的盲目开采。

2. 针对生态环保的主体税种缺失,相关的税收措施比较少,并且规定过于宽泛。资源和环境问题涉及社会经济生活的各个方面,关系到未来,需要从多个角度进行调节,而我国目前只有少量的税收措施零散地存在于增值税、消费税、耕地占用税、城镇土地使用税、车船使用税等税种中。这些税种设计对生态环保考虑得很不充分,缺乏系统性和前瞻性。具体而言,消费税在设计应税产品的税率时没有考虑其产生的外部环境成本,没有把一些容易给环境带来污染的消费品列入征税范围,如电池、一次性产品、煤炭等。在保护土地资源方面,耕地占用税、城镇土地使用税的税额偏低,对节约和合理使用土地刺激作用较小。现行增值税法则有一些规定会间接导致环境污染的加剧,如对化肥、农药设置13%的低税率,会引导化肥、农药生产企业扩大生产,进而造成农业生产中化肥、农药的滥用,必然加剧农村的水质和土壤污染。

3. 与生态环保有关的税式支出政策单一。我国与此有关的税式支出形式主要限于减免税,缺少针对性、灵活性。国际上较为通行的对环保投资实行加速折旧、再投资退税、延期纳税等方式,我国都没有实施。单一税式支出政策既影响了税收优惠政策的实施效果,也影响了我国环保事业的发展。

4. 征收行为不规范,依法征收不严格。以排污费的征收为例,目前排污费主要由环境保护部门征收。由于其征收的立法依据不充分、征收过程中具有随意性、摊派现象普遍存在等,严重削弱了税收对资源和环境保护的支持作用。此外,我国税收执法不严,使税收对资源和环境保护的支持作用也大打折扣。

四、建立健全我国生态税收体系的思路

借鉴西方发达国家生态税制实践经验,我国应逐步建立健全生态税收体系,促进经济可持续发展。

1. 建立健全我国生态税收体系的指导思想。

(1)合理确定生态税收的征收水平。从发达国家征收生态税的情况看,生态税收在控制环境污染、保护自然资源方面确实取得了较好的效果。我国有必要吸取发达国家的先进经验,不断推进生态税制建设。构建生态税制时合理确定生态税征

收水平非常重要。生态税的征收不能损害我国企业的国际竞争力,因为我国企业与国外企业尤其是一些发达国家的企业相比,实力差距很大,而且目前我国企业的税负负担已经较重,若生态税收征收水平过高,势必影响到我国企业的国际竞争力。为此,我国在开征新的生态税时一是要合理确定其税率;二是要采取相应的配套措施,保持微观经济主体的总体税负基本不变。如借鉴OECD成员国的做法,对纳税人进行补偿、补贴或以减少其他类型税收的方式,使纳税人获得与其缴纳的生态税等值的款项,从而不加重纳税人的税收负担。此外,生态税征收水平应保持稳定,这有利于增强投资者的信心和营造一个良好的投资环境。

(2)有步骤、分层次地进行生态税制建设。OECD成员国生态税收建设是根据各国的经济基础、环境污染和资源破坏具体情况展开的,采取的措施各不相同。目前我国市场体制与政府宏观调控体系均不完备,“市场失灵”和“外部不经济”的问题普遍存在,环境污染和资源破坏日渐加重。在这种情况下推行生态税制,构建包括税收在内的生态型宏观调控体系的确有必要。但是生态税收的改革和完善过程不能脱离本国的国情,应有步骤、分层次、有重点地进行。

2. 建立健全我国生态税收体系的具体思路。在建立适应我国“资源节约型社会”要求的新型税收体系的过程中,应将节约资源与环境保护统一、协调起来,将新税种的开征与现有税种的完善结合起来,形成以资源税和污染税为主体、其他税种相配合的生态税收体系。

(1)调整资源税。在资源开采阶段,可以对开采者征收开采税、资源税或矿区使用税(费),以提高资源的开采成本,进而提高资源的价格,为资源的可持续利用提供条件,在源头上对污染进行控制。这一阶段涉及到我国现行资源税、城镇土地使用税和耕地占用税,调整的措施包括:扩大资源税的征收范围,将目前对居民生活饮用水、工业用水的收费改为征税;开征森林资源税。鉴于土地是一种资源,以土地使用、耕地占用为课征对象的税种具有资源税的性质。为了使资源税征收更加规范、完善,应将土地使用税、耕地占用税并入资源税中,待征管经验丰富后,再对其他资源课征资源税。同时,将资源税税率和环境成本以及资源的合理开发、保护、恢复等挂钩,根据资源的稀缺性、人类的依存度、不可再生资源替代品的开发成本、可再生资源的再生成本、生态补偿的价值等因素,合理确定资源税税率,使税率既体现国家对资源使用权的让渡,又能进行级差调节。另外,还需完善资源税的计税办法,将按应税资源销售量计税改为按实际产量(使用量)计税。

(2)开设专门的污染税。目前,国际上普遍开征大气污染税、水污染税和垃圾税等。针对我国生态环境保护的具体目标,以及遵照循序渐进构建新税种的原则,应将二氧化硫、二氧化碳、工业污水和固体垃圾等作为现阶段的主要课税对象,其具体税目可以是二氧化碳、二氧化硫、固体垃圾以及工业废水,待条件成熟后再进一步扩大征税范围。应以污染物的排放量及浓度作为税基,即根据纳税人所产生的实际污染物数值或估计值来计税。这样,一方面可直接刺激企业改进或引进先

进治污技术和设备,减少污染物的排放;另一方面,使企业选择适合自己生产特点的治污方式,以实现资源的优化配置。税率的制定要符合“企业的边际控制成本=边际社会损失成本”的原则,并根据环境整治边际成本的变化及时调整,以使防污总成本在每一时期都能趋于最小化。

(3)其他税种的调整与完善。①流转税。增值税方面,要向“消费型”转变,以加快企业技术进步和设备更新,提高环境和资源的社会经济效益;完善税额抵扣政策与措施,特别是对企业所购置的环保设备应允许抵扣进项税额;严格减免税管理,对高污染、高消耗的企业不能给予减免税优惠。消费税方面,主要是调整税种和税率结构,将难以降解和无法再回收利用的材料、在使用中会造成重污染的包装物品等产品列入课税范围,并采用高税率;对于既危害个人健康又污染环境的香烟、鞭炮焰火等消费品课以重税。鉴于目前我国汽油的税收负担尚低于国际平均水平(根据现行税率计算,我国含铅汽油的税收负担为25%左右,而OECD成员国此类负担水平平均在50%以上),可考虑适当提高含铅汽油的消费税税率,进一步抑制含铅汽油的消费使用,推动汽车燃油无铅化的进程。②所得税。其主要内容是针对从事污染治理、购置并用于污染治理的固定资产、开发治理污染新技术与新设备的企业,实行减免税、加速折旧、加计扣除等多种形式的优惠措施;对于有偿转让环保成果及提供相关技术物资、技术培训而取得收入的个人,可减征或免征个人所得税。③关税。为了防止发达国家向我国输入污染物,应在关税中增加与生态保护有关的附加条款,如对有严重污染或预期会造成污染又难以治理的原材料、产品及大量消耗性能源和自然资源的进口工艺和生产设备实行高税率;对消耗大量原材料的初级产品或产成品的出口商品课以重税,以限制国内资源的大量外流。

(4)进一步完善生态税收的税式支出。除继续保留我国原有的减税、免税和零税率等税收优惠形式外,还应针对不同优惠对象的具体情况采取多种税收优惠形式。主要包括:在增值税中增加对企业生产用于消烟、除尘、污水处理等方面的环境保护设备给予减免增值税的优惠规定;在企业所得税和个人所得税制度中增加对企业和个体经营者为治理污染调整产品结构及改进生产设备和工艺而发生的投资给予税收抵免的规定;在企业所得税制度中增加对实行企业化管理的污水处理厂、垃圾处理厂(场)实行加速折旧的规定。这样可以增强税收优惠手段的针对性,便于激励企业采取措施保护环境,治理污染,提高税收优惠措施的实施效果。

需要指出的是,生态税收作为构建资源节约型、环境友好型社会和实现可持续发展的经济手段之一,并不是万能的,在其实施过程中,还需要其他经济手段、行政法律手段以及政策措施的配合,以发挥整体性的调控效用。

主要参考文献

1. 武振.构建中国的环境税收体系.当代经济研究,2003;11
2. 胡孝伦.建立我国的绿色税收制度.税务研究,2004;12
3. 王建川.国外生态税收策略对我国的启示.西南交通大学学报,2003;5