

打造中国绿色税收

——中国环境税收政策框架设计与实施战略

环境税不仅可以改变污染者的行为,而且其税收收入还可以用来保护环境和改善税收结构,实现环境、经济和社会“三赢”。环境税收政策采取先易后难、先旧后新、先融后立的实施战略,首先消除不利于环境保护的补贴和税收优惠政策;其次,综合考虑环境税和环境收费;再次,实施融入型环境税方案对现有税制进行绿色化;最后引进独立型环境税。

王金南等

环境税收政策作为调节污染行为 and 环境保护的一种经济手段,广义地可以包括环境税、与环境和资源有关的税收和优惠政策、消除不利环境影响的补贴政策和环境收费政策。从这个角度看,国际上许多国家都实行环境税收政策。狭义的环境税主要是指对开发、保护和使用环境资源的单位和个人,按其对环境资源的开发利用、污染、破坏和保护程度进行征收或减免的一种

税收。因此,作为一种税种而言,目前真正实施环境税的国家还很少。

随着我国市场经济体制的建立与完善和环境管理需求的提高,我国环境保护工作需要新的管理手段。环境税作为一种新的环境管理手段,已经引起了有关政府部门和专家学者的广泛注意。另一方面,环境保护由于其公益性,需要大量政府资金投入,环境税可以为政府筹集资金。尽管由环境税征收的收入是公共财政资金,但是专项资金也可以用于污染治理。国外环境税收实践和研究也表明,环境税不仅可以改变污染者

的行为,而且其税收收入还可以用来保护环境和改善税收结构,实现环境、经济和社会“三赢”。因此,环境税收政策的建立和实施是建立环境友好型和资源节约型社会的重要手段。

建立环境税收政策是一个相当艰巨的工作。一是税收制度的改革过程漫长,需要经过复杂的程序;二是环境税作为一个单独税种,与其它税种的关系需要理清;三是环境税征收和管理的具体操作需要研究,因为环境税的征收技术性比较强,需要对税收征管人员进行专业培训或者委托环保专业机构进行征收。



1. 环境税收政策框架

环境税收政策是为了实现环境保护的目的而制定的一系列税收政策,包括环境税收和环境收费、消除不利于环境保护的补贴政策 and 税式支出政策、支持建立环境友好型社会制定的税收优惠配套政策等。本文主要根据狭义环境税的概念,重点将放在环境税方案的设计上,提出了独立型环境税方案、融入型环境税方案、税费共存方案、环境税式支出方案。

环境税收政策设计应该遵循税收制度设计的基本原则,但由于环境税收自身的特殊性,这些原则在环境税收上

也有其特殊内容,同时还要符合其他一些要求。具体来说,环境税收政策设计所遵循的原则有:有效性、经济效率、公平性、管理的可行性、可接受性、与其他税费的协调等。这些原则通常也是环境税收政策的评价准则。

环境税收政策体系是由多个能够发挥环境保护作用的税收政策所形成的系统,该系统内部的各个政策之间应该相互协调、相互补充,共同发挥作用。环境税收政策的构成可以从几个角度来划分:一是从政策功能看,环境税收政策主要可以分为:成本收回型环境税、刺激型环境税、收入型环境税;二是从

政策的具体形式看,环境税收政策可以分为:独立的环境税、与环境保护相关的税种、环境税式支出政策;三是从形成污染或者破坏环境的环节来看,环境税收不仅包括对已经或可能形成污染的产品或 directly 对污染物征收的污染税,而且对形成污染的初始源头,即对资源的开采和使用征收的资源税和生态补偿费。有关中国环境税收政策基本框架建议如图1所示。

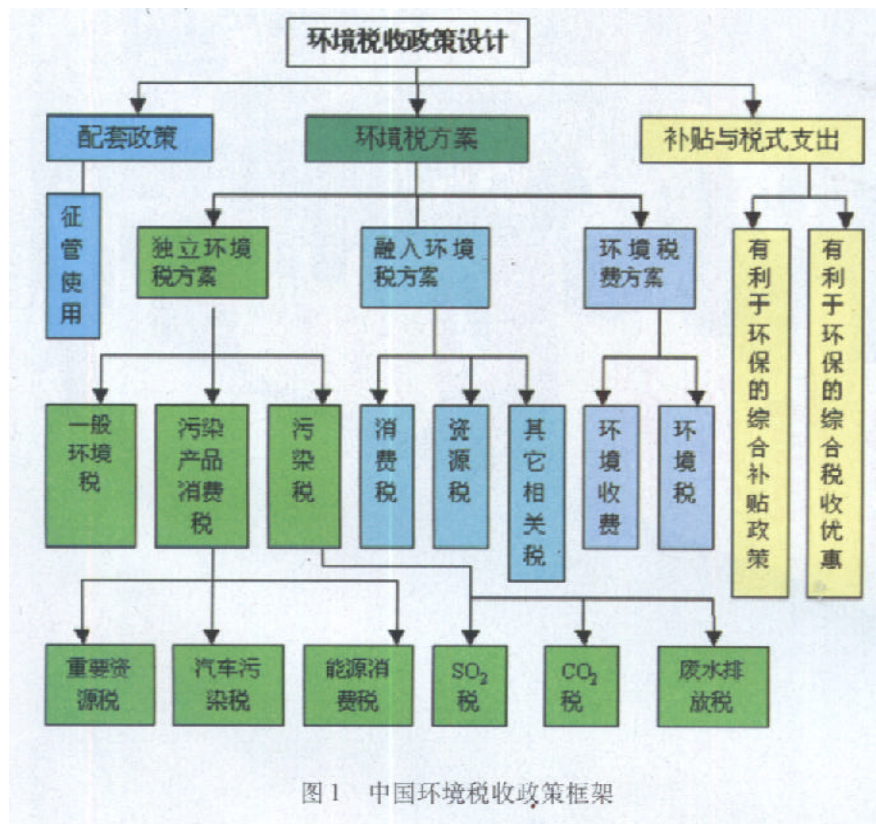
2. 环境税方案设计

根据环境税与现有税收政策的关系及其发展前景,环境税方案主要包括独立环境税方案、融入环境税方案、环

境税费方案以及环境税式支出四种。当然, 这些方案之间也并不是完全独立的, 它们之间也可以重新组合成为新的

方案。下面将主要介绍这四种方案的基本内容。

2.1 独立环境税方案



专栏1：一般环境税的税制设计

纳税人：凡是缴纳增值税、消费税和营业税（以下简称“三税”）的单位和个体，都是一般环境税的纳税义务人。这里不同于城市维护建设税的是，根据公平原则和受益原则，缴纳“三税”的外商投资企业和外国企业也同样需要缴纳一般环境税。

计税依据：一般环境税以纳税义务人应缴纳的“三税”税额为计税依据。这里“三税”税额是指正税，不包括税务机关对纳税人加征的滞纳金和罚款等非税款项。

税率：一般环境税的税率初步可以确定为“三税”的1 - 4%的范围之内。

减免税规定：环境税以“三税”的应缴纳税额为计税依据征收，一般不规定减免税。因此，纳税人因享受税收优惠政策而免缴的“三税”仍应据此缴纳一般环境税。但海关对进口产品代征的流转税，免征一般环境税。

2.1.1 一般环境税

一般环境税是一种基于收入的环境税，其目的是筹集环境保护资金。具体来说，就是在保留现有排污收费制度和使用者收费制度框架的基础上，为了筹集环境保护的资金而引入的一项环境税收制度。由于良好的生态环境同样可以视为一种“公共产品”，控制污染和保护环境的受益是普遍的，因此就可以根据“受益者付费原则（BPP）”对所有环境保护的受益者进行征税。征收的收入由政府纳入公共预算体系统筹安排，主要用于改善环境质量所需的基础设施建设以及生态保护建设和环境管理等。

按照“受益者付费原则”确定的一般环境税税基不同于按使用者付费或者污染者付费原则所建立起来的环境税税基，它可以同于或者依附于现有有关税种的税基，如城市维护建设税和企业和个人所得税，相当于城市维护建设税或所得税的附加。比较起来，城市维护建设税的税基比所得税的税基要更宽，因为后者对亏损企业不可能根据所得税征收附加。同时，城市维护建设税收入的使用中很大一部分也是用于城市基础设施建设和环境保护。因此，比较理想的方法是将环境税直接加在城市维护建设税上，即城市维护建设税的环境附加。（见专栏1）

一般环境税设计的关键问题

（1）一般环境税的设立方式

一般环境税的设立方式可以有两种选择：一是将城市维护建设税扩大为城市维护建设和环境税，其税率提高原有城市维护建设税的基础上得出的；二是单独设立一项环境税，可称为环境税附加，采取与城市维护建设税类似的税基，这种方式与教育费附加类似。前者设立比较简单，但由于城市维护建设税的征税范围不包括外资企业，且计税依

据为实际缴纳的“三税”税额,与前面的税制设计思路不完全相符,因此我们更倾向选择后者。

(2) 一般环境税税率的确定

一般环境税的税率应该根据环境保护的资金需要和纳税人的负担能力合理确定。但是,为了避免不同地区之间的差距过大,可以制定一定的税率幅度,由地方自行在幅度范围内选择。

如果一般环境税作为城市维护建设税中的一部分,或者与教育费附加一样作为一个独立税种,其税率就可以参考这两个税种的税率和收入情况进行确定。现行的城市维护建设税税率分为三档,分别是7%、5%和1%,教育费附加为3%。根据它们的税率和环境资金的需要,一般环境税的税率可以确定在1~4%的范围之内。以2004年我国“三税”收入14016亿元为例,大约可筹集140~560亿元收入。

(3) 中央税与地方税的选择

作为与城市维护建设税密切联系的一般环境税,其收入使用的受益者具有一定的范围限制,因此,可以作为地方税,由地方安排使用。但是从增强中央对于环保的宏观调控能力出发,也可以将其作为中央税,为中央环保支出提供财力保障。

2.1.2 直接污染税

直接污染税是一种基于刺激的环境税种,其征收原则是污染者付费,计税依据是污染物的排放量。这种以促进建立有利于环境行为或直接限制污染排放为宗旨的环境税,应该说是最符合环境税的理论原理。鉴于这种污染税的税基与污染物数量直接相关,因此,可以称其为直接污染税或污染排放税。

设计基于刺激的环境税,关键是要把税基直接建立在污染者排放的污染物数量上,而且其税率应高到能够产生

专栏2:二氧化硫税制设计

征税对象:其征收范围是排放SO₂的行为。

纳税人:SO₂税的纳税人是向大气中排放SO₂的所有排放者,包括工业企业、事业单位、商业和服务业企业以及其他单位。为了减少操作成本,纳税人也可以集中在煤炭和石油的使用者上(其中,可考虑对行政事业单位和居民个人暂不征收)。

征收依据:SO₂税的征收依据是SO₂的实际排放量。对于有监测数据的,按照实际监测值征收。对于那些量大面广、规模小、监测困难的污染源,可以按照燃料中的含硫量以及相应的削减措施折算征收。对实际排放量难以确定的,可根据纳税人的设备生产能力及实际产量等相关指标测算排放量,作为计税依据。

税率:根据《北京市环境税收政策制定研究》课题,煤炭SO₂税率表如表1所示。

征收:可以委托环境监察部门征收。

一种刺激作用,促使污染者采取措施削减污染物的排放量。由于这种环境税的刺激作用,至少对于一个具体的排污者而言,该税的收入应该是随着时间的推移而不断下降的,否则,这种环境税就失去了其应有的刺激作用,从而也就不能属于刺激型的环境税。

从直接排放的污染物来看,主要有各种废气、废水和固体废物。由于这些污染排放物目前基本都实行了排污收费制度,因此可以考虑将排污费中的二氧化硫(SO₂)和氮氧化物(NO_x)的收费改为征税。(见专栏2、表1、专栏3)

直接污染税设计和实施中面临的问题

(1) 税率的测算和确定

一是SO₂税税率的确定。SO₂税采用定额税率,税率水平可以根据SO₂税设计目的和原理,按照SO₂削减的边际处理成本以及目前SO₂排污费的水平合

表1 煤炭SO₂税率表 单位:元/吨煤

低硫煤		中硫煤	
含硫量(%)	税率	含硫量(%)	税率
0.4	8.4	1.2	25
0.6	12.6	1.4	29
0.8	16.6	1.6	33.4
1.0	20.85	1.8	37.6

理确定。总的原则是税率不能太低,必须能够起到对纳税人的刺激作用,就SO₂的排放而言,应高于现行排污费的收费标准;

二是NO_x税税率的确定。NO_x税税率确定的原理与SO₂税一样。

(2)与现有排污收费制度的关系。实行上述SO₂税和NO_x税后,对排污费中的SO₂和NO_x收费应该相应取消。

(3)如果同时征收SO₂税和NO_x税,存在一些征税对象重叠,可能导致企业税负过重。

2.1.3 污染产品税

污染产品税同样是一种基于刺激的环境税种,其征收原则是使用者付

专栏3: 氮氧化物税制设计

纳税人: NO_x 税的纳税人主要是燃煤锅炉使用单位和机动车辆的拥有者。

征收依据: NO_x 税的征收依据是 NO_x 的实际排放量。 NO_x 的来源与其他污染物不完全相同,其中除部分的氮来自燃料和原料本身外,大部分是在燃烧过程中,空气中氮和氧化合而成,即燃烧源。燃烧源可以分为流动燃烧源和固定燃烧源两类。其中,流动燃烧源主要是由车辆、飞机等排出的废气,尤其以汽车最为突出;固定燃烧源主要是锅炉和其他设备所形成的。

税率: 参照 SO_2 税税率和 1997 年中国环境科学研究院制定的 NO_x 收费标准, NO_x 税税率为每排放吨 1200 元。

征收: 可以委托环境监察部门征收。

专栏4: 煤炭和燃油环境税制设计

征税对象: 作为燃料用途的煤炭和燃油。燃油主要包括汽油和柴油。

纳税人: 所有使用煤炭和燃油燃料的企业、单位以及个人。

计税依据: 煤炭和燃油环境税以煤炭和燃油的使用数量为计税依据,其中,单位以煤炭为燃料的,为实际耗用数量;个人以煤炭为燃料的,为实际购买量。燃油环境税的使用数量为纳税人的实际购买数量。

税率: 煤炭环境税的税率可参照 SO_2 的税率,以平均值 20 元/吨作为定额税率;燃油环境税税率为: 汽油 0.20 元/升,柴油 0.15 元/升。

征收: 煤炭环境税的征收可以选择销售环节,委托煤炭管理或销售部门采用代收代缴的方式;汽油环境税可以由石油化工公司或加油站作为扣缴义务人,如以加油站作为扣缴义务人,应该使用税控装置。

专栏5: 特种产品污染税制设计

征税对象: 各种对环境产生污染的产品或消费品,包括化肥农药、含磷洗涤剂、一次性木质餐具、汞镉电池等。

纳税人: 为上述产品的使用和消费者。

计税依据: 污染产品的消费量和价值。

税率: 按产生污染的特种产品制定税目,实行 1%-3% 的差别税率。

征收: 在消费环节征收。

种刺激作用,促进消费者减少有潜在污染的产品的消费数量,或者鼓励消费者选择无污染或者低污染的替代产品。

从污染的产生载体来看,造成污染的产品主要有能源燃料、臭氧损耗物质、化肥农药、含磷洗涤剂、汞镉电池等。相应地,可以对这些产品征收各种污染产品税,如燃料环境税、特种产品污染税等。(见专栏4)

煤炭和汽油环境税实施中的具体问题

(1) 税率的确定。煤炭和汽油环境税税率的确定与前面直接污染税中 SO_2 和 NO_x 税税率确定的原理和方法一致。

(2) 与资源税和消费税之间的关系。如果对煤炭和燃油征收环境税,则需要对煤炭和汽油、柴油的消费税进行调整。(见专栏5)

特种产品污染税实施中的具体问题

(1) 税率的确定: 根据现有上述产品所征收的增值税的税负和消费者的负担能力合理确定。对有的应税产品实行从价定率征收,对有的应税产品实行从量定额征收。根据以前的研究,特种产品污染税的税率见表2。

(2) 根据我们的初步预测,如果污染产品税能够足额征收,那么开始 1~2 年可以征收到 337 亿元的收入。如果按 30% 的征收率估算,则可以征收到 100 亿元。但是,如果污染产品税税率比较高,则随着污染产品税的逐步征收,税收收入将逐步降低。

(3) 对化肥、农药,现行税制是给予一定的政策照顾的,因此在确定相关税率时,要考虑农民的承受能力。从大的“三农”政策角度看,对化肥和农药征收环境税的近期可能性不大。(见表2)

2.2 融入环境税方案

费,对象是有潜在污染的产品。鉴于这种污染税的税基与产生污染的产品相

关,因此,可以称其为污染产品税。污染产品税也是通过税率的设立来产生一

融入环境税方案虽然不设立独立的环境税税种,但是通过对现有部分税种的改革和完善,再加上环境收费制度的配合,同样可以起到上述独立环境税

税种所能起到的作用。

2.2.1 消费税

现行消费税在环境保护上主要是通过调控能源消费中占较低份额的石油

产品或其互补产品(摩托车、小轿车)来实现。由于没有将煤炭这一主要能源消费主体以及其他一些容易给环境带来污染的消费品纳入征税范围,其环境保护的效果并不突出。为了增强消费税的环境保护效果,可以对消费税进行以下改革:(1)在近期可以考虑增设含磷洗涤剂、汞镉电池、一次性餐饮容器、塑料袋等产品的消费税税目;(2)在远期可能的条件下增设煤炭资源消费税税目,根据煤炭污染品质确定消费税税额。采用低征收额大征收面的方式进行征收,对清洁煤和型煤免征消费税;(3)在继续实行对不同排气量的小汽车采用差别税率的基础上,应对排气量相同的小汽车视其是否安装尾气净化装置而实行区别对待,并应明确规定对使用“绿色”燃料的小汽车免征消费税。此外,使用燃油的助力自行车也应和摩托车、小汽车一样征收消费税。(见专栏6)

2.2.2 资源税

现行资源税是为了调节级差收入 and 促进资源合理开发利用而开征的一个税种,从实际运行来看,对节约资源和降低污染的作用并不大。由于资源税中与污染相关的项目主要在矿产品中的能源产品上,但就减少污染而言,在资源开采环节征收资源税没有在消费环节征收消费税的效果明显。反倒是通过消费的调节可以影响到开采,因为当消费者不使用具有污染的资源产品时,矿业企业也就不会去开采这种资源。因此,我国资源税对环境保护的作用应该主要体现在保护资源、促进资源的合理开发利用上。对此,目前资源税的一个明显缺陷是没有将水资源、森林资源、草场资源等资源也包括到征收范围中来,实现对全部资源的保护。为了提高资源税的环境保护作用,可以对其进行如下改革:(1)在现行税目中增加水资源,将

表2 特种产品污染税率建议

产品类型	税目	税率
含磷洗涤剂	高磷洗涤剂	税率为销售价的20%
	低磷洗涤剂	税率为销售价的15%
电池	锌—锰干电池	均一税率0.3元/节
	碱性锌—锰干电池	均一税率0.5元/节
	氧化银电池	税率为0.4元/节
	水银电池	税率为0.5元/节
	锂电池	税率为0.1元/节
	镍镉类和镍氢类充电电池	按其重量征收不同税率,从0.2元/节~10元/节。
	其他电池	按其最接近类型电池的税率征税;不含汞、镉、铅等有害物质的电池税率为0.1元/节;不能说明其成分的电池,按最高税率征税。
臭氧耗损物质	全氯氟烃(CFC, 俗称氟利昂)、含溴氟烷(CFCB, Halons俗称哈龙)、四氯化碳(CCl ₄)、甲基氯仿(1,1,1-三氯乙烷CH ₃ CCl ₃)、溴甲烷(CH ₃ Br)以及部分取代的氯氟烃(又称含氢氯氟烃HCFC)	具体税率应根据不同臭氧耗损物质(ODS)对臭氧的损害程度和可替代的非 ODS产品的价格确定。我们可先设计一个基础税额,再计算出化学品的臭氧损害系数,两者相乘即可得出该种物质的税率。根据美国经验,这个基础税率可定为100元/公斤ODS。
包装材料	一次性饮料包装 玻璃容器 塑料容器 金属容器(铝易拉罐和马口铁罐等) 软包装袋	0.3元/升 0.5元/升 2元/升 2元/公斤
	塑料包装材料 容量大于5kg塑料手提袋	10元/公斤
	纸制包装材料(纸板、瓦楞纸箱、纸盒、纸袋、牛皮纸和包裹用纸)	0.5~5元/个,根据包装材料大小和纸质确定差异税率。
	水泥包装袋	不论大小1元/个
一次性方便餐具	发泡快餐盒	税率为50%,使其在总体售价上高于可降解材料制的快餐盒。
	一次性木筷	税率为100%。
	一次性塑料杯盘叉	税率为30%
化肥	氮肥 磷肥	化肥的税率由其含氮和含磷的比例决定,平均税率按100元/吨计算。
农药		农药的税率按农药的有效成分在自然界的降解时间确定,平均税率按100元/吨计算。
家用办公电器	台式电脑 洗衣机 电视机 复印机 激光打印机 电冰箱 房间空调器 日光灯管	50~200元/台 50~200元/台 50~200元/台 50~300元/台 50~100元/台 50~100元/台 50~100元/台 2元/个

现有的水资源收费制度改为税收,并进一步加以完善;(2)在远期条件完备的情况下,考虑对森林、草场资源等进行征税。因为这些资源能否开征税收是与一定时期经济发展的状况以及对某些资源的开采技术和管理能力相关的,并不能主观决定;(3)鉴于我国目前矿业资

源开采中浪费严重,我国矿产资源回采率仅为30%,比世界平均水平低20个百分点,因此,需要将回采率或者资源开采后污染的处理情况与资源税的税率水平联系起来,从而能够更好地发挥资源合理利用和环境保护的作用。(见专栏7)

专栏6:消费税调整建议专栏

新增税目:(1)新增资源消耗大的、污染严重产品税目,如含磷洗涤剂、汞镉电池、一次性餐饮容器、塑料袋等。税率可以参考独立型环境税中的特种产品污染税税率;(2)煤炭和清洁能源消费税目,实行差别税率,煤炭消费税要考虑煤炭使用的环境成本,清洁能源实行低差别税率。

税率调整:(1)提高汽油、柴油消费税税率,建议考虑环境成本;(2)对排气量相同的小汽车视其是否安装尾气净化装置而实行区别对待;(3)对清洁汽车实行低差别税率或免征。

专栏7:资源税调整建议

新增税目:(1)淡水资源税目,包括地表水和地下水开发和利用,在充分考虑水资源的稀缺性和生态补偿的前提下,制定淡水资源税率;(2)森林资源税目,对采伐森林资源征税;(3)草地资源税目,对草地开发和利用征税(如旅游、集约开发等)。自然放牧免征。

税率调整:调整煤炭、石油、天然气和黑色金属矿原矿的资源税率,将这些资源的稀缺性和生态补偿与恢复成本纳入税率。

专栏8:水资源税制设计

征税对象:作为原料和生活用途的水。

纳税人:所有使用水的企业、单位以及个人。

计税依据:以水的使用数量作为计税依据,具体为供水单位的实际供水量。

税率:可暂定为水费的20-30%,示水资源的稀缺性和污染情况采取差异税率。

征收:由于目前水费征收和管理的办法完备、可以沿用现有的管理办法,由征收水费单位按规定税率代收代缴。

2.2.3 水资源环境税

水污染物的产生量虽然与水资源的消费数量之间不存在密切的相关性,但水作为水污染物的一种载体,控制水资源的消费也可以在一定程度上起到刺激削减污染物的作用。因此,可以从水资源出发来制定环境税。最直接的方式就是根据水资源的稀缺性和水污染的治理成本,制定和实施水资源环境税。(见专栏8)

水资源环境税实施中的具体问题

(1)税率的确定。原理上是根据水资源开发的边际使用者成本和边际外部成本确定,实际中可根据目前水资源的稀缺性、水费、排污水费和纳税人的负担能力合理确定。

(2)与污水处理费之间的关系。征收水资源环境税后,如果足够高的话,一些地方征收的污水处理费原则上应取消。

2.2.4 其他相关税种

城市维护建设税。城市维护建设税为城市环境基础设施建设提供了主要的资金来源,其中就包含了环境基础设施的建设资金。为增强其在筹集环境保护资金上的作用,可以进行的改革有:(1)为了加快乡镇公共基础设施建设,把征税范围扩大到乡镇,税名相应改为城镇维护建设税。(2)城市维护建设税作为一个独立的税种,应改变其附加税的性质,使其拥有独立的税基。(3)为了能够加快城镇环境基础设施的建设,起到上述一般环境税的作用,可以适度提高城市维护建设税的税率,并将此部分专项用于环境保护。

耕地占用税。征收耕地占用税的目的主要是严格控制有限耕地的占用和滥用。其改革的内容有:(1)较大幅度地提高耕地占用税的税率,真正起到对耕地的保护作用;(2)将占用湿地的行

为也纳入耕地占用税的征税范围,且适用高档税率;(3)对农村非农业用地也列入征税范围,按低税率征收。

车船使用税。与对车辆征收消费税一样,车船使用税同样是作为燃料的互补品来发挥环境保护的调控作用。但现行车船使用税基本上是根据车船的吨位数或固定税额进行征收,与其使用的强度无关。对其的改革内容主要有:(1)将现行的车船使用税与车船牌照使用税统一为车船税;(2)考虑车船税税负偏低的情况,为了增强对汽车尾气和噪声的削减作用,应该适当提高税额标准或者征收污染附加税;需要注意的是,对于车辆等交通工具的征税税率的确定,应该综合考虑所有与车船等交通工具的税种以及收费来进行。(见专栏9)

2.3 税费共存方案

2.3.1 环境税费形式的选择

在上述独立环境税方案中,涉及到的一个主要问题就是税费关系的处理,因为根据目前的环境收费制度,上述独立的环境税中很多是与环境收费相重复的,但是由于税和费对污染控制的作用机制是一致的,而且目前我国环境收费标准远低于平均边际处理成本,费税并存可以增加刺激力度。因此,环境税收政策的设计需要考虑如何对两者进行协调,制定合理的环境税费框架。

具体来说,环境税费方案的设计就是需要在各种项目上对“税”和“费”形式的选择做出判断。从理论上讲,影响税费选择的因素主要是征收对象的特点、征收管理的难易程度、征收单位的能力等。如果征收对象(税基或费基)相对稳定、征收比较容易,那么就可以考虑征税的形式,或者代征形式(如果征收单位能力有限);如果征税对象不太稳定,征收不太容易,那么就

可以采取收费的形式。在环境保护方面,一种污染物排放量很大,而且相对稳定、征收也比较容易,那么就可以采用征税的办法。发达国家二氧化硫税就是一个典型的代表。如果污染物排放与产品之间有密切的关联,那么也可以采取产品税的办法来征收。国外碳税和燃料税就是典型的例子。如果一种污染物排放量不明显,而且与产品之间没有明显的关联,税务部门征收比较难,那么就采用收费的办法。韩国排污收费和新加坡的污水费就是典型的例子。

再从国外的环境税实践来看,国外环境税政策有效性的分析中也可以为税费形式的选择提供参考,如在外国实施的环境税中,硫税、 NO_x 税、无铅汽油和清洁柴油的差别税率、水污染收费的刺激效果和环境效果都较高,(这里所称环境收费可以视为环境税)。因此,这些能够取得较好政策效果的环境税税种,是我国建立独立环境税种以及进行税费改革中需要合理借鉴的。

具体到我国,税费形式的选择不仅要依据上述标准,立法、收入规范性和预算管理完整性等也是需要重点考虑的因素。例如,为了增加其法律地位,减少征收阻力,纳入预算管理,改变乱收费的状况等也往往都成为费改税的重要原因。总之,在我国,税费形式需要根据目前的现实国情进行全面的分析,以选择具有高效果和高效率的收入筹集方式。我国在税费改革过程中出现的那种大范围的“费改税”的倾向和观点是值得商榷的。

综合起来,我国现行各种环境收费中可以进行费改税的项目主要有:排污费中的部分规模较大的收费(SO_2 、 NO_x)和水资源费,而对于数额较小的一些排污收费,如污水处理以及垃圾处理等收费则可以仍然保留收费形式。(见专栏10)

2.3.2 我国环境收费制度的完善

目前在我国费税并存的条件下,需要进一步完善我国环境收费制度。要增强排污收费制度的强制性,保证排污收费的足额征收。针对新的排污收费实

专栏9:其它相关税种调整初步建议

城市维护建设税

新增税目:将镇纳入城市维护建设税税目。

税率调整:提高税率,专项用于城市环境保护。

耕地占用税

税目调整:将占用湿地的行为也纳入耕地占用税的征税范围;对农村非农业用地也列入征税范围,按低税率征收。

税率调整:较大幅度地提高耕地占用税的税率,占用湿地高税率,非农业用地低税率。

车船使用税

税目调整:将现行的车船使用税与车船牌照使用税统一为车船税。

税率调整:提高税率,考虑车船使用对燃料和大气的污染,按排气量大小确定不同税率。

专栏10:税费共存方案要点

环境税和环境收费的作用机理是一样的,都是通过改变价格信号来影响污染者的生产和消费行为。

目前环境收费没有到位(标准偏低,征收率不高等),为引进环境税提供机会,可以通过环境税和环境收费的共同作用,提供更大的刺激作用。

与现行的主要税种相比,排污收费规模相对较小,而且征收面广,技术要求相对高,如改成环境税,操作成本比较高,而且随着环境收费的管理规范化,近期改成环境税的可能性很小。

环境收费和环境税并存将在我国长期存在,需要综合考虑环境收费和环境税对污染企业、消费者和当地政府的影响。

环境收费中几个大的收费项目有可能转为环境税,这些项目包括污水处理收费、二氧化硫排污收费等。由于现行的排污收费条例是2003年7月1日开始实施的,目前要将这些收费改成税有点仓促。

维持现行的环境收费制度,引进新的环境税是我国环境税收政策的优先考虑领域,应重点考虑制定碳税、生态税和ODS税。

施后所出现的问题,对排污收费的征收、管理和使用进行相应的改革。

提高征收标准,加大刺激力度。在理论上,收费标准应不低于环境成本曲线与环境收益曲线相交点处的污染防治费用(环境成本),否则污染单位将不会致力于污染的防治。尽管新的排污收费条例明确了总量收费和多因子收费,但是由于考虑企业承受能力和可接受性,其收费标准远低于按照环境经济理论计算出来的最佳收费标准。排污收费标准低于最佳收费标准的事实一方面说明我们还可以引进环境税收政策,另一方面如果不能引进环境税,我们还可以提高收费标准。

在排污收费实行预算管理条件下,切实解决各级环境保护部门的经费问题。环保部门的行政事业开支可由以下渠道获得:一是由各级财政预算设立“环保行政事业费”科目,二是环保专项经费。

加强环保资金使用和管理,以切实保障对环保的投入。各级环保专项资金要严格按照项目管理要求,确定重点支持项目,包括综合性污染防治、重点污染源治理示范工程、区域或流域环境质量的改善等。要着力提高资金的利用效率,严禁挪用、挤占资金。

2.4 环境税式支出政策

除了设立独立的环境税种或者在相关税种的基本构成中做出规定外,通过税制的一些优惠规定也能起到鼓励环境保护行为的作用,如增值税、消费税和所得税中的税收减免、加速折旧等规定,这些税收优惠也称为税式支出。目前我国在环境税式支出政策上存在的问题是:有关环境方面的税式优惠政策规定极为笼统和原则化,未在预算中专门列明,透明度低和强制性规定少,优惠手段和形式都比较单一,受益面比较窄,缺乏针对性和灵活性,对环境资源市场的调整范围和

作用都十分狭窄,影响了政策实施效果。因此,应该适时制定或补充相应的环境税收优惠政策,调整优惠手段形式,以促进综合利用和环保产业的发展。具体来说,完善我国环境税式支出政策的具体措施有:

明确环境税式支出政策范围,增强针对性。(1)制订环保技术标准,对高新环保技术的研究、开发、转让、引进和使用予以税收鼓励。可供选择的措施包括:技术转让收入的税收减免、技术转让费的税收扣除、对引进环保技术的税收优惠等;(2)制定环保产业政策,促进环保产业的优先发展。可考虑采取如下税收措施:环保企业可享受一定的税收优惠,譬如所得税的减免;对环保设备采用低税率,或允许环保设备增值税作进项抵扣;对环保设备实行加速折旧;鼓励环保投资包括吸引外资,譬如实行环保投资抵免或者退税,同时,在吸引外资时应注意防止外商将污染项目转入国内;(3)发展循环经济,研究对再生资源业的税收对策,在避免税收负效应的同时,应有利于废旧物资的回收利用;(4)税收优惠政策要有利于促进资源节约型、环境友好型和谐社会的建立,对资源节约和环境友好行为给予税收优惠。

调整优惠政策的手段和形式。除继续保留原有的减税免税和零税率等直接税收优惠形式外,还应针对不同优惠对象的具体情况,采取加速折旧、投资抵免、成本费用扣除等多种间接税收优惠形式。通过各种不同税收优惠形式的灵活运用,可以激励企业采取措施治理污染,提高税收优惠措施的实施效果。

确定环境税收政策优惠力度。一项政策的优惠力度应该以能够正好发挥出该项优惠的调节作用为宜,力度不够则可能难以达到预期目的,力度过大,又

会造成税收收入的损失。而正确选择优惠力度并不是一件容易的事情,它需要对优惠政策进行分析和评价,以确定最合适的力度,同时还要根据实际情况的发展不断进行调整。

与其他类型的税收优惠政策之间的协调,制定综合性税收优惠政策。税式支出政策并不仅仅是环境政策优惠,还包含产业、区域等多方面的优惠措施,因此,环境税收优惠政策的制定还必须考虑其他优惠政策的状况,并与之相协调。否则,当环境税收优惠政策与其他类型的优惠政策之间发生冲突时,其作用可能会被其他税收优惠作用所抵消,造成环境税收政策调节效应被削弱甚至取消。反之,在制定其它税收优惠政策时也应考虑环境保护目标。

与税收优惠政策相对应的,消除

不利于环境保护的补贴或调整补贴结构使其有利于环境保护也应看成是环境税收政策的一部分。通过调整补贴类型和结构使补贴有利于环境保护。

3. 实施战略

3.1 循序渐进、分步实施

环境税收政策采取先易后难、新旧后新、先融后立的实施战略,首先消除不利于环境保护的补贴和税收优惠政策;其次,综合考虑环境税和环境收费;再次,实施融入型环境税方案对现有税制进行绿色化;最后引进独立型环境税。

消除不利于环境保护的补贴和税收优惠政策

不利于环境保护的补贴和税收优惠政策对我国环境保护带来负面影响,需要清理和消除。我国已经从计划经济

转向社会主义市场经济,原来的补贴政策逐步得到清理和调整,补贴形式也从原来的暗补和间接补贴转向明补和直接补贴,补贴所产生的影响比较直观,但是仍有一些补贴的实施会对环境产生负面影响。我国有各种各样的税收优惠政策。这些优惠政策都是针对某个目标而设置的。有些税收优惠政策的实施尽管能够实现既定的目标,但是也间接地鼓励资源使用和破坏环境。因此这些补贴政策和税收优惠政策应该调整,在制定新的补贴政策和优惠政策时要综合考虑经济、社会和环境的影响。

综合考虑环境税和环境收费政策

从环境经济学角度看,环境税和环境收费的作用机制是一样的,都是通过改变价格信号来促使企业和个人减少污染物排放。如果每种政策手段都能



一次到位,那么只要一种政策手段就可以了。现实情况是我国目前的环境收费标准远远没有到位,这给我们制定环境税收政策提供了空间。在环境收费和环境税并存的情况下,要充分考虑两者的叠加作用,还可以使两种手段的作用对象错开,这样可以避免高于治理成本的征税和收费。

实施融入型环境税方案对现有税制进行绿色化

通过融入型环境税方案对消费税、资源税和其它相关税种进行改造,使得这些税种更加环保。由于该方案不需要调整税制结构,只是调整相关税种下的税目,操作比较方便,不需要通过人大立法程序,只需要国务院批准就可以实施,因此用融入型环境税方案来改善现行税制的绿色程度是一种相对简单的工作,尤其是目前我国正在进行新一轮税制改革。

引进独立型环境税方案

独立型环境税方案需要全国人大批准才能生效,因此实施较难,应摆在最后。独立型环境税目标明确,税基也很清楚,刺激作用应该更强,尽管实施难度大,但是仍应作为努力的最终目标。

3.2 突出重点、试点示范

结合目前正在开展的新一轮环境税制改革,选择对环境影响大、容易实施的项目作为环境税收政策改革的重点,在重点地区首先开展试点。

污染产品税

从现行税收体制来看,将污染产品税纳入到消费税中是可行的,污染产品税和消费税有很多共同点,都是针对特殊的消费品和消费行为征收的一种间接税,都可以根据国家的政策,合理地引导消费需求,间接引导投资方向。污染产品税与消费税的计税依据和应纳税

额的计算都相同,可以使用相同的发票;两者的纳税环节、纳税地点和纳税环节发生的时间也相同。因此,可以利用现有的税制,优先考虑将污染产品作为消费税的一部分征收,而不必增加新的税种,直接把污染产品税纳入业已成型的税收系统,减少实施成本。

煤炭消费税

煤炭燃烧是我国大气污染的主要来源,煤炭开采造成生态破坏等,因此税收政策中应将煤炭资源的开发利用作为重点。近期可以在资源税中提高征收比例,远期可能的条件下增设煤炭资源消费税税目,根据煤炭污染品质确定消费税税额。

水资源费改税

水资源短缺已成为我国经济发展的制约因素,严重影响了人们的日常生活。目前虽然开征了水资源费,但是并没有起到有效控制水资源浪费、减少污染的作用。在税收政策中需要重点考虑征收水资源税,在资源税中增加水资源税目,将水资源费纳入资源税中。在税率中考虑水资源开发利用的全部成本,包括水资源的稀缺性和水资源利用中的环境成本。

3.3 综合制定补贴和税式支出政策

制定税收优惠政策时应综合考虑经济、社会 and 环境影响

环境保护事业需要税收优惠政策的支持,而且我国目前已经对资源综合利用和环保产业提供税收优惠政策。在设计其它目的的税收优惠政策时,也应该考虑对环保的影响,使税收优惠政策具有多种目标。

补贴政策不应以环境为代价

补贴是一种常见的经济调节政策。在设计补贴政策时,要考虑补贴政策实施所带来的环境问题,要防止补贴政策给环境保护带来的负面影响。

3.4 抓紧完善环境税的配套政策和相关工作

环境税的征收管理

与传统的税收征收管理相比,环境税的征收管理比较复杂。环境税征收计税依据有从量的,也有从价的,需要相关技术支持。可以通过培训和代征来解决环境税征收的技术问题。要正确解决征收环境税的管理组织机构,提高税务部门征收环境税的能力。

向公众宣传环境税收

我国开征环境税是一个全新的工作,需要得到公众的支持。要通过各种媒体,宣传引进环境税的意义、作用和必要性。根据相关调查,目前公众对建立环境税政策的支持程度很高,90%以上的公众支持建立环境税。

加强环境税收的基础工作

环境税的征收依据是企业的生产和排放数据,有些数据需要通过企业申报获得。要建立准确可靠的排污申报和核实制度,准确核定企业的排放数据。需要加大投入,增加环境监测等相关部门的能力,配备相应的设备。

深入开展环境税研究

进一步研究环境税的税率确定和征收范围。开展实证研究,重点分析征收环境税对政府财政、污染者和受益者的影响,分析环境税对相关行业的国际贸易的影响并提出减缓措施,分析环境税对环境公共财政的影响,分析环境税对国民经济的影响。●

作者单位:

中国环境规划院 王金南 葛察忠
高树婷 赵越 於方 蒋洪强
财政部财政科学研究所 孙钢
国家税务总局税收科学研究所 贡辉文 陈珣
中国社会科学院财政与贸易研究所 张德勇