

# 构建符合我国国情的综合性环境税收体系

北京国家会计学院 | 李旭红

2016年12月，全国人大审议通过了《环境保护税法》，即将于2018年的1月1日起施行，由此促进了社会对于环境税收问题的关注。事实上，随着我国经济的深入发展，以往粗放式经营所导致的环境污染问题逐渐显现。根据环保部发布的《中国环境状况公报2015》显示，在空气方面，全国338个地级以上城市中，仅有73个城市环境空气质量达标，占比21.6%；在水资源质量方面，仅有黄海和南海水域的水质达到良好标准；在国土资源方面，仅有70%的国土未受到土地退化问题的侵蚀。在国家治理层面，如何协调环境与增长之间的矛盾将是未来的核心命题。税收作为国家宏观经济政策中的重要手段之一，对经济、社会将产生直接的影响。因此，在环境治理中需要考虑税收的因素，并且以环境保护税的立法作为契机，尽快建立符合中国特色的综合性环境税收体系。

## 在生产环节征收的资源税

资源税，即对在我国领土及管辖海域开采应税矿产品所征收的一种税，自1984年开征，应税范围包括原油、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大

类。资源税在我国并非一个大的税种，根据财政部颁布的《2015年全国一般公共预算收入决算表》数据显示，资源税的决算数为1034.94亿元，占税收收入的0.8%。我国从2016年7月1日开始全面实施资源税改革，主要的变化在于两点：一是由从量定额的计征方式向从价计征转变，在《资源税目税率幅度表》中所列举的21种资源品目和未列举名称的其他金属矿均实行了从价计征，仅对经营分散、多为现金交易且难以控管的黏土、砂石实行从量定额；二是在河北省先行试点征收水资源税，将地表水和地下水纳入征税范围，实行从量定额计征，对高耗水行业、超计划用水以及地下超采地区取用地下水从高计征。改革试点以来，成效较为显著，根据财政部的数据显示，从2016年10月开始，资源税税额开始回升，其中10月资源税为83亿元，同比增长21.9%，11月资源税为99亿元，同比增长17.1%。

资源税对环境保护最大的贡献在于：对资源品采用从价计征的计税方法，资源税将随着资源品的价格上涨而上涨，那么对于下游消耗资源品的企业而言成本上升利润减少，因此会在某种程度上抑制对资源品的过度消耗。高能耗往往会带来高污染，那么降能耗无形之

中促进了环境保护。我国供给侧改革中重要的内容是“去产能”，由于我国能源结构不合理，通过“去产能”的方式，既调结构，又减少污染。另一方面，由于资源的可耗竭，加强对资源税的管理，不但可以使环境得到某种程度的保护，还可以抑制资源的过度消耗。因此，在生产环节征收的资源税构成了环境保护税收体系的一部分。未来，还需要在条件成熟时，把森林、草场、滩涂等更多的资源品纳入征税的范围，通过税金转嫁成本的调节机制促进环保。

## 对污染排放直接征收的环境保护税

环境保护税主要对污染物的直接排放征税，此次我国环境保护税法中有几个关键点值得关注：

关于征收规模的问题。由于此次环境保护税立法主要由排污费改为环境保护税，在以“减税”推动供给侧结构性改革的大背景下，整体的设计应该按照“税负平移”的思路，但是，环境保护税无论从税制内容上还是征收管理上显然比排污费的相关制度要完善得多，因此，不排除规范管理，分清责任后，有效征税会导致总体税额的上升。至于具体的征收总额预测，还需要根据我国的产业结构调整情况、企业的环境责任意



摄影 刘军

识,以及地方对于环境保护税的征收力度来决定。例如,产业结构由高能耗的传统行业转向低能耗的现代服务业,自然总体污染源减少了,所征收的环境保护税额会减少。企业在环境保护税出台后若加大对节能环保设备的购进,污染减少了,税额也会随之而减少。又例如,由于依法设立的污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物不需要缴纳环境保护税,促进了污水处理业务的发展,企业由直接排放转为向污水处理厂处理,同样会减少环境保护税额。所以,关于征收规模的预测,虽然按照“税负平移”去设计,但还需要从两方面去看,一方面征管效率的提高将增加税额;另一方面促进了全社会环保行为,因此降低税额,最终需要看两者的权衡结果。

关于环境保护税的评价问题。经过多次的论证,几经修改完善,目前所颁布的法律较为完善及符合我国国情。首先,目前所颁布的法律较为全面,把主要的污染源,包括大气污染、水污染、固体废物污染,甚至较难征收的噪音污染都纳入了应税范围,并且关于每一类的污染均详细罗列了具体的污染类型及相关税率。其中一类水污染需要按照污染当量值前五位的进行征税,其他的污染主要按照污染当量值前三位的进行征税。这样比较方便管理,但是,假设有些企业的污染源较多,仅就排在前三位的污染源征税,则有可能使其产生负的外部性。其次,充分引导了企业由直接排放转为间接排放,因为直接排放需要征税,但间接排放,如利用污水集中处理再进行合规排放则可以免税。因此,

会引导我国的环保事业规范化,在一些环保做得比较好的国家,污水集中处理等设施是十分完备的,有了中间处理这样的环节,能够切实改变目前我国的污染现状,这一点充分反映出税收良好的引导作用。第三,法制化程度提升。此次环境保护税法中提到,“省、自治区、直辖市人民政府根据本地区污染物减排的特殊需要,可以增加同一排放口征收环境保护税的应税污染物项目数,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。”这意味着中央下放了地方税收权,但地方政府不能滥用这项权利,若需调整要报同级人大审议,并报全国人大和国务院备案。这是我国税收法制发展的一次重要进步,把更多的权利赋予人大去反映人民的意见。

关于征收管理的问题。虽然，目前环境保护税立法了，但如何征收管理是个挑战，因为环境保护税的专业性非常强，其课税的对象为污染物排放的当量值，未来还需借助环境保护部门的力量。根据环境保护税法的相关规定，环保部门负有对污染物监测管理的责任，纳税人需要主动申报环保税相关的指标内容，税务部门需要对纳税人所提交的信息与环境保护部门提交的信息进行比对，如果涉及海域排放的，还需由国务院税务主管部门会同国务院海洋主管部门规定。此外，县级以上地方人民政府应当建立税务机关、环境保护主管部门和其他相关单位分工协作工作机制，加强环境保护税征收管理，保障税款及时足额入库。由此可见，环境保护税的征收管理难度是较高的，既涉及专业性的问题，又涉及部门协调的问题。因此，征收管理的效率还有待后期进行评估。

### 在消费环节征收的特定消费税、车辆购置税和车船税

根据 OECD 的相关税收研究报告，流转税通常称之为消费课税，在消费课税中主要包括一般消费课税以及特定消费课税。我国目前所征收的消费税指的便是特定消费课税。消费税对于抑制污染主要的作用机理在于：由于消费税是一种价内税，因此若提高消费税金额，则该商品的销售价格便会提高，最终通过价格去调节需求，抑制消费。在目前我国消费税中，成品油便是一个典型的例子，由于提高了消费税，所以成品油的价格便随之而提高，最终抑制大排量汽车的消费，减少排放，促进环境保护。除了成品油以外，我国消费税中还包含电池等税目，其目的也是为了促进环保。

在消费税以外，车辆购置税及车船税通过对汽车的征税，抑制需求，也会

产生一定的环保效应。车辆购置税与车船税的差异在于前者在交易环节一次性征税，而后者在保有环节每年征收。我国目前的车辆购置税的税基为价格，所以有可能导致排量高、能耗高的车辆由于销售价格较低而课征较低的税额，但是一些低排量的汽车由于配置高销售价格高而被课以更高的车辆购置税，事实上这类汽车所产生的污染较小。车船税则由于应纳税额较低，对消费者的影响有限，尤其对于高收入人群，即使其有大排量车的消费倾向，但车船税金额太小，不足以影响其消费决策。所以，纵观我国在消费环节征收的各种税收，其对消费的影响是有限的。从促进环保的角度看，还需将其纳入环境保护税收体系之中，进一步完善。

### 从法人层面征收的企业所得税

虽然环境保护人人有责，但是从抑制污染的角度看，对于法人的治理显然会比自然人更为便利有效。法人治理，从税收的角度看，着力点在企业所得税。我国自 2008 年企业所得税立法以来，已经涉及多项政策促进环保，例如，对于节能企业从事符合条件的公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合利用、节能减排技术改造、海水淡化等项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。例如，企业购置并实际使用《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》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10% 可以从企业当年应纳税额中抵免；当年应纳税额不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。又例如，企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的

资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 90% 计入收入总额。

企业在环保方面固定资产的投入会增加企业的成本，但是，多项研究同样显示，环境税收可以产生倍加红利效应。其主要包括环境红利及经济红利两个方面。环境红利是指企业每年“三废”的排放量数值越大，则污染强度越大，反之则越小，通过征税可以在某种程度上抑制污染排放，产生环境红利。经济红利是指如果在国家征收环境税收之前其国内的税制存在着对经济和劳动扭曲作用，那么增加环境税能够相应减少所得税。通过税制结构的调整，抑制税收的扭曲作用之后，能够促进就业，增加国内的劳动力需求，同时也会影响经济活动的水平，使得国内生产总值增长，出现非环境方面的经济红利。

事实上，不少企业已经认识到这一点，由于公众更加关注企业是否履行环境责任，为了缓解投资者、消费者等利益相关者施加的压力同时保持市场竞争力，越来越多的企业开始发布社会责任报告。根据社科院发布的《中国企业社会责任报告白皮书(2015)》的数据显示，从 2006 年至 2015 年，10 年间我国企业发布的社会责任报告数量由 32 份增长至 1703 份。由此可见，企业所得税不但可以成为构建我国环境税收体系中的组成部分，并且在企业所得税中所执行的对促进环境保护而设立的税收优惠政策，同样可以促进企业获得环境及经济的双重红利。

总之，环境保护税的立法是推动我国环境税收体系构建的起点，未来还需要多税种的完善，体现出环境保护的导向，并相互之间形成协同效应，才能更好地发挥税收在环境保护中的促进作用。□

责任编辑 张蕊