

我国环境税制建设的若干思考

■ 孙 钢 许 文

环境税制是指税制中与环境保护相关的一系列税种以及相关税收规定所构成的一个体系。尽管由于具体国情和税收制度构成的不同,各国环境税制在具体内容上存在着差异,但一般都由两部分构成:一是以保护环境为目的,针对污染、破坏环境行为课征的各个专门或独立税种,是环境税制的主体内容,发挥主要作用;二是其他一般性税种中与环境保护相关的具体税收规定(也称为税种的绿化)。它们构成环境税制中的补充内容,配合独立环境税发挥辅助作用。

我国目前的税制中尚缺乏独立的环境税种,只在一些税种中有着相关的环境保护规定。由此,从构建完善的环境税制的角度看,我国环境税制的改革思路应包括两个方面:一是开征独立的环境税,即在维持现有税制税种不变以及完善和调整与环境保护相关的各项政策规定的基础上,引入和设立独立的环境税税种;二是增强现有税种的绿化程度(也称为融入型环境税),即通过对现有税制中与环境保护相关的各个税种(如消费税、资源税)的规定以及各种税收优惠政策的调整和改革,来提高税种的绿化程度。

独立环境税的开征选择

依据不同的征收环节和税基,独立环境税可分为一般环境税、污染排放税和污染产品税。在选择开征哪种类型的环境税时,应综合考虑三个方

面的因素:一看能否解决环境污染上的主要问题。即开征的环境税是否能够针对目前国内环境污染上的重点问题而取得较好的解决效果。二看是否具有控制污染的强激励效应。不同类型的环境税对于控制污染的激励程度不同,一般而言,对直接排放的污染物征收的直接环境税控制污染排放的激励程度强,而对投入物征收的间接环境税控制污染排放的激励程度相对较弱。三看是否具备相应的征管技术条件。不同类型的环境税所要求的征管条件不同。因此,对直接排放的污染物征收的直接环境税一般对排放监控有一定的技术要求,征管难度大,管理成本较高;而对投入物进行征收的间接环境税一般易于征管,技术要求和成本较低。

如果只考虑前两个因素的话,开征污染排放税应该是一个最优的选择。因为我国目前急需解决的环境问题是大气污染和水污染,其次是固体废物污染,它们对我国环境的污染最为严重。同时,针对大气污染和水污染排放征收的直接污染税的环境保护效果较好;一般环境税尽管能够为环境保护筹集到资金,但其一方面不直接与环境污染相对应,且不仅仅是针对污染企业,污染控制的激励效果差。另一方面税基难以选取,如果作为一种类似于教育费附加的附加税,不利于税制的规范化;污染产品税虽然在前两个因素上优于一般环境税,但污染产品税与我国现有税种(消费税和

资源税)之间存在着一定的交叉,一些污染产品税可以直接通过消费税或资源税来处理,不需要单独征收。且污染产品税不是直接针对企业污染的排放征收,污染控制的激励效应减弱。

但如果将第三个因素也考虑进来的话,污染排放税可能并不是独立环境税的最优选择。虽然我国在大气污染和水污染上都存在着相应的收费制度,环保部门对这些污染排放的环境检测也已经有一定的技术基础和管理经验。但即使是国外发达国家,对污染排放的检测仍存在着一定的困难。同时,一旦由收费改为税收,由税务部门征收的话,税务部门并不具备这方面的专业技术。而委托环保部门征收管理的话,又与现行税收征管的模式和要求不符。我们认为,在目前国情下,独立环境税的现实选择应该是污染产品税,也可以说是与污染排放密切相关的能源燃料税。从国外实践来看,污染排放税可以采用直接的方式即通过对污染排放的测量按量征收;也可采用间接的方式即通过对造成污染排放的来源物,主要是能源征收,如碳税和硫税。采用间接方式征收的污染排放税虽然在控制污染的效果上有所减弱,但可以避免检测污染排放量所造成的税收征管困难问题,还可以起到节能的作用,因而在总体上可以满足目前国情下开征独立环境税的要求。

在将能源燃料税作为现阶段独立环境税类型选择的基础上,其设

计还应该注意以下问题:

1. 我国没有必要单独开征针对各种污染排放形式的税种,如单独的硫税、碳税和水污染税等。而只需要开征一个环境税税种,在其下面设立相应的税目,将各种征税对象纳入即可。这样做不会增加过多的税种,同时也为纳入更多的污染税目提供了条件。

2. 随着将来各方面条件的具备和成熟,可将其他大气污染排放、水污染和固体污染物排放也纳入到环境税的征税范围中。同时,未来也可以将间接征收的污染排放税改革为直接征收的污染排放税。

3. 现行税制中的消费税、资源税以及未来开征的燃油税虽然也是以能源、燃料作为征税对象,但由于征收上都不是很全面,因此单独设计一个税种还是必要的。

4. 开征的独立环境税应该与现有税种的绿化以及环境收费之间做好协调。一方面,对于能够通过现有税种的完善来处理环境污染问题的,例如特种污染产品税,就可以通过现行消费税来处理,而没有必要单独开征环境税;另一方面,由于设计的环境税是对污染排放的间接征收,因此可以保留针对污染排放直接征收的污染收费。这样,可以实现直接征收和间接征收的结合,提高环境保护的效果。在未来征管条件具备和成熟的情况下,再将一些环境收费进行税费合一。

现有税种的绿化

为了增强税收在环境保护上的作用,无论独立环境税是否开征,进一步提高现有税种的绿化程度都是非常必要的。从目前的税制来看,与环境保护存在着直接或间接联系的主要是消费税、资源税、车船税、城乡

维护建设税和固定资产投资方向调节税(已经停征)以及准备开征的燃油税等税种。此外,企业所得税中还包括一些与环境保护相关的税收规定,例如一些有关环境保护的税收优惠和税收惩罚措施。税种的绿化能够起到激励纳税人治理污染、保护环境或限制纳税人污染、破坏环境的目的,且具有一定的环境保护效果。但由于受到各方面因素的制约,现有税种的绿化对于环境保护的作用目前尚不能有效体现出来。

根据我国目前的环境形势和环境保护的重点,尤其是针对当前“节能减排”的环保目标,提高现有税种的绿化程度要根据企业、设备、产品等方面是否符合环保的标准分别对待,既包括以激励为目的的税收优惠,也包括以限制为目的的税收惩罚。也就是说,对于环保企业、环保技术、环保设备、环保产品、环保型建筑等方面给予税收优惠,而对于高污染、高能耗产品以及高污染企业则通过提高税负的形式进行惩罚。

1. 税收惩罚政策的设计

税收惩罚政策的对象主要是污染产品和污染企业,此外,结合节能减排和生态建设的总体要求,也可以将高能耗产品和资源性产品纳入。具体的政策措施为:

扩大消费税的征收范围和调整相关税率。一是将焦炭和火电等高污染、高能耗的产品纳入到消费税的征收范围中,加征消费税,而对环保达标的予以减免;二是增设含磷洗涤剂、汞镉电池、一次性餐饮容器、塑料袋等污染产品的消费税税目(即特种污染产品税的内容);三是对低标号汽油和含铅汽油提高税率或者征收附加(需要考虑与燃油税开征后的政策协调);四是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;五是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。

提高资源税税负和扩大征税范围。一是提高相关资源产品的资源税税负;二是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;三是改革计征方法,由从量征收改为从价征收;四是在远期条件完备的情况下,将水、森林、草场等资源也纳入征收范围,实现对全部资源的保护。

开征燃油税。调整燃油税的开征定位,即燃油税的设计不仅要用于替代以前的公路收费等项目,更要从环保角度考虑不同油品的环境损害效应,使其真正成为一个兼有收入筹集和特定功能的环保税种。也就是说,可以考虑在燃油税基础上,将其进一步发展为能源燃料税或环境税。

进一步完善现行关税、出口退税对“两高一资”产品的限制政策,使其承担应负的社会成本。

取消对污染企业的税收优惠政策。具体来看,对于达不到环保要求的企业,可以取消其在这方面所享有的一些税收优惠政策(进一步看,应该在制定税收优惠政策时,协调好各种税收优惠政策的目标,将环保目标放在首位)。

2. 税收优惠政策的设计

从现行相关税收规定来看,优惠过多过滥,造成税种其他调控目标之间相互冲突,且优惠手段和形式都比较单一,受益面都比较窄,缺乏针对性和灵活性。新设计的税收优惠政策包括:

环保企业的税收优惠。对企业从事符合条件的环境保护项目的所得免征或减征企业所得税;鼓励企业进行环保投资,实行环保投资税收抵免或者退税;制定合理的引进外资税收政策,在吸引外资时也要注意

限制外资的投资方向,防止外商将污染项目转入国内;在城镇土地使用税、房地产税、车船税等税种上给予环保企业一定的优惠。

环保设备的税收优惠。对环保设备实行增值税的低税率;在增值税没有全面转型的情况下,可以给予环保设备增值税的进项税抵扣政策;对企业购置用于环境保护专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免;对环保设备实行加速折旧。

环保技术的税收优惠。对环保技术研究和开发可以给予企业所得税的费用加计扣除;对环保技术转让的营业税和企业所得税实行减免;对引进和使用环保技术实行税收优惠政策。

环保产品的税收优惠。对生产环保产品的企业给予所得税减免等优惠;对环保型车船高于环保标准的,给予消费税、车辆购置税的优惠;对环保燃料给予消费税等税种的优惠。

环保型建筑的税收优惠。对于从事环保型建筑的开发企业给予相关的税收优惠;对购置和使用环保型建筑的纳税人给予房产税等税种的税收优惠;对进行环保改造的建筑实行税收优惠。

再生资源业的税收优惠。应该进一步完善废旧物资和资源综合利用产品的增值税和其他税种的优惠政策。

提高环境税实施效果

从国外来看,包括瑞典、德国、挪威和美国等在内的很多OECD国家,通过开征环境税取得了良好的环境保护效果。但也需要看到环境税在环境保护上存在着一定的局限性。也就是说,环境税的实施效果还受到各方面因素的制约,诸如:环境税的实施效果存在着非确定性因素、环境税并不是适用于所有污染类型、环境税

可能对企业 and 行业的竞争力以及收入分配产生一定的负面影响等等。

具体到我国而言,由于我国特殊的国情,环境税的效果可能还会受到其他一些因素的影响,如征收环境税后的调整成本较大,环境税的推行难度较大、我国地方政府的保护主义影响环境税的实施效果、现行税收征管可能影响到环境税的效果等等,决定了环境税的减少扭曲性税收(所得税)和增加就业等“双赢”效应在我国目前国情下难以体现出来。

为了提高环境税的实施效果和减少负面影响,我国应该采取的措施包括:

1. 合理确定税率。如果仅仅从环保的角度考虑,环境税的税率越高,理论上讲环境保护的效果将越好。但也会造成企业税负过重影响其竞争力,甚至影响部分产业或行业,乃至整个经济的发展。如开征能源燃料税形式的碳税或硫税的话,相当于在现有资源税、消费税税种对相关能源燃料征税基础上的加征,难免会导致能源价格上涨,直接影响某些行业的利益,也影响到消费者的利益。因此,我国独立环境税的税率设计不宜过高,应以控制污染排放和筹集必要的环保资金为目标,综合独立环境税、其他一般性税种以及环境收费来考察企业的负担,避免与其他税种重复征收后所导致的税负过重,从而使环境税费的征收既能够起到刺激企业环境保护的作用,又不会使企业负担过重。同时,结合整个税制的改革,在开征新的独立环境税税种的同时,调整其他税种的税负,尤其是实行结构性的减税,从而实现某种意义上的税收收入的中性。

2. 渐进实施。为了避免开征新的税种和税负一次性增加过大所导致的社会经济震荡,减少纳税人的抵触心理和税种推行的阻力,很多国家

都按照循序渐进的原则分阶段进行,将税改影响分散到改革的过程中并逐步消化。例如,德国政府在制定和实施生态税收改革的过程中,考虑到企业和居民对能源价格上涨的心理和经济承受能力,将改革分成5个阶段进行,对矿物能源和电分5次、对天然气分2次加征生态税,从而使税改影响在5年中逐步消化,避免了一次性大幅加税可能引发的经济震荡。我国环境税的开征也应该分步骤、分阶段进行,同时要具有可预测性,使企业和居民对能源产品价格上涨有一定的心理和经济承受能力。

3. 提高征管效率。环境问题有地方性的,又有全国性和跨区域性的。因此,环境税应该作为共享税,中央所得应该占绝大部分,以避免地方保护主义的影响。环境税的征管机构应该是税务机关,尽管目前存在着部分税种由相关部门代征的情况,但对于未来可能选择开征的能源燃料税,税务机关完全有能力征收。当然,税务机关应该积极与环保部门密切配合,使税收手段与环境部门的规章制度协调发挥作用。环保部门负责相关标准的制定,税务部门负责具体税款的征收。

4. 注重与其他环境保护手段之间的配套实施。环境税虽然是加强环境保护的有效手段,但并不是唯一的手段,只有与其他手段相互协调配合,才能实现最佳的环境目标。因此,在坚持与行政管制手段配合的基础上,我国环境税制还应该与其他环境经济政策相配合,形成合力。也就是说,在建设环境税制的同时,还应该大力发展排污收费、生态补偿、排污交易、绿色资本市场、绿色政府采购等其他经济手段,构建起市场经济条件下的中国环境经济政策体系。^[7]

(作者单位:财政部财政科学研究所)

责任编辑 赵 军