

# 绿色税收理念下我国消费税制改革研究<sup>\*</sup>

汪成红 胡 翔

**内容提要：**推进绿色发展、循环发展、低碳发展，给子孙后代留下天蓝、地绿、水净的美好家园是我们每一个人的使命。税收作为国家治理的有效手段，被赋予了调控经济、引导消费、保护环境的重要职能。中共十八届三中全会提出，要进一步深化税收制度改革，调整消费税征收范围、环节、税率，把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围。文章以我国现行消费税制中的绿色政策为起点，通过分析现行消费税绿化中存在的问题，提出了“绿化”我国消费税制的具体政策建议。

**关键词：**绿色税收；消费税；税收制度

**中图分类号：**F812.422 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-1280(2015)01-0001-10

随着“营改增”的全面推进，我国税制改革的又一重头戏消费税改革已逐步提上日程。党的十八大报告明确提出，建设生态文明，是关系人民福祉、关乎民族未来的长远大计。李克强总理在2014年政府工作报告中也掷地有声地宣言：“我们要像对贫困宣战一样，坚决向污染宣战。”推进绿色发展、循环发展、低碳发展，给子孙后代留下天蓝、地绿、水净的美好家园是我们每一个人的使命。税收作为国家治理的有效手段，当仁不让地被赋予了调控经济、引导消费、保护环境的重要职能。其中，消费税与保护环境关系密切，因此，也被广泛地称为“绿色税收”。中共十八届三中全会提出，要进一步深化税收制度改革，调整消费税征收范围、环节、税率，把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围。本文以我国现行消费税制中的绿色政策为起点，通过分析现行消费税绿化中存在的问题，提出“绿化”我国消费税制的具体政策建议。

## 一、绿色税收的理论与实践

### (一) 绿色税收的内涵

“绿色税收”一词最早起源于十九世纪初，当时围绕西方经济学中的外部性原理产生了通过征税来保护环境的庇古税理论，因此，绿色税收通常也称为“生态税”或“环境税”。《国际税收辞汇》第二版中对“绿色税收”的定义是：绿色税收又称环境税收，指对投资于防治污染或环境保护的纳税人给予的税收减免，或对污染行业和污染物的使用所征收的税。OECD把绿色税收定义为“任何与环境有关，强制且无偿的税捐”。目前，国内学术界对绿色税收尚无统一定义，纵观各类已有文献，对于绿色税收的定义主要可以归纳为以下三类：第一类是狭义的观点，认为绿色税收就是环境污染税；第二类是中义的观点，认为绿色税收是对一切开发、利用环境资源的单位和个人，按其对环境资源的开发、利用强度和对环境的污染破坏程度进行征收或减免的一种税收；第三类是广义的绿色税收，认为绿色税收是税收体系中与环境、资源利用和保护有关的各税种和税目的总称，不

<sup>\*</sup> 本文为中国税务学会2014年“税制改革”重点课题成果之一。

**作者简介：**汪成红，女，第二批全国税务领军人才培养研修班学员，杭州市国家税务局政策法规处副处长；胡翔，男，杭州市国家税务局货物劳务税处副主任科员。

仅包括污染排放税、自然资源税等，还包括为实现特定的环境目的而筹集资金的税收，以及政府影响某些与环境相关的经济活动的性质和规模的税收手段。本文倾向于广义上的概念。

## （二）我国绿色税收的实践

随着大自然向人类发出的警告，我国在发展经济的同时也开始日益关注环境保护问题。1978年我国政府首次颁发排污收费的正式文件，1979年又制定了《环境保护法（试行）》等。1994年税制改革后，消费税、资源税、车船税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、耕地占用税等税种均与生态环境有关。虽然目前我国并不存在纯粹意义上的绿色税收，但近年来采取的一系列具有生态价值的税费政策，与政府的其他政策措施相配合，在减少或消除环境污染、加强环境与资源保护方面发挥了积极的作用，主要体现在三个方面：一是对环境污染行为实行排污收费制度。二是当初并非为了生态目的，而实际上却具有生态效果的税种，如1994年税制改革后设立的一些税种等。三是为了保护生态环境、减少污染行为而采取的分散在其他有关税种中的税收优惠措施，如增值税对资源综合利用企业的税收减免优惠；企业所得税对节能环保企业给予的税收优惠；消费税课税范围新增高尔夫球及球具、木制一次性筷子、实木地板、成品油税目；资源税对原油和天然气实行从价征收等。上述政策措施的着眼点主要在于通过税收优惠与限制相结合的办法，形成限制污染、鼓励节能环保的政策导向，增强税收的“绿化”功能。

## 二、我国现行消费税的绿化程度

我国的消费税肇始于1950年1月《全国税政实施要则》所规定的特种消费行为税，后几经废立和变革，直至1994年颁布实施《消费税暂行条例》，完整的消费税税制才正式建立。由于适逢分税制改革，为确保中央财政收入平稳增长，消费税的职能以组织税收收入为主，调节特定消费行为为辅，税收绿化的功能考虑不多。比如对小汽车，仅按小轿车、小客车和越野车三个子目简单分设两档税率课税，而未充分根据其潜在的污染程度设置合适的税率；对于成品油，仅选取了柴油和汽油作为应税产品，且税率较低。上世纪末期以来，粗放型经济发展方式所带来的生态问题开始逐渐被人们关注，全社会对环境保护的呼声也日益高涨，在此背景下，政府开始逐渐重视发挥消费税在环境保护方面的功能，先后数次对消费税税目、税率进行了修订。

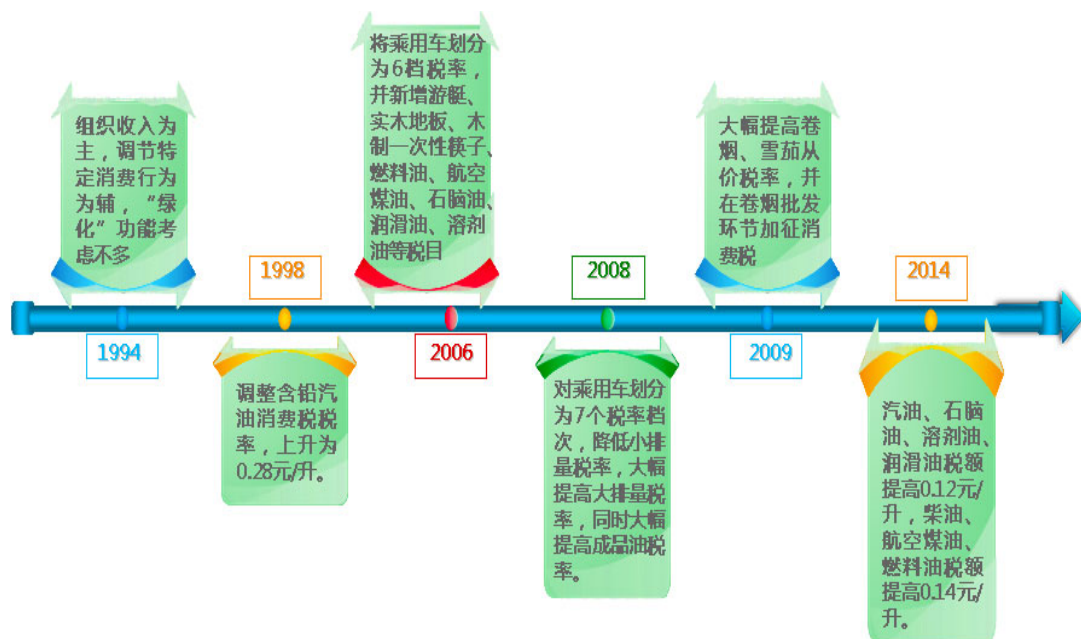


图1 我国消费税“绿化”历程

目前，我国消费税税目中能够体现绿色税收理念的税目大致可以分为以下三类：一是使污染环境的负外部性内部化，如卷烟、化妆品、鞭炮、烟火；二是使资源过度消费的负外部性内部化，如一次性筷子、实木地板；三是前两者兼而有之，如成品油、摩托车、小汽车、游艇等。具体绿化程度如下列图表所示：

表 1 我国现行消费税税目绿化情况

税 目	可能产生的生态负外部性	征收消费税可实现的绿化目标
一、烟	空气污染	对污染行为进行抑制
二、酒及酒精	无	无
三、化妆品	生产过程中可能产生废水、废渣、废气	对污染行为进行抑制
四、贵重首饰及珠宝玉石	无	无
五、鞭炮、焰火	空气污染与噪音污染	对污染行为进行抑制
六、成品油	消耗能源资源，生产利用过程中可能污染空气	对过度消费资源以及污染行为进行抑制
七、汽车轮胎（2014 年 12 月 1 日起取消该税目）	消耗橡胶资源，生产过程中可能产生废水、废渣、废气	对过度消费资源以及污染行为进行抑制
八、摩托车	消耗能源资源，污染空气	对过度消费资源以及污染行为进行抑制
九、小汽车	消耗能源资源，污染空气，产生道路拥堵	对过度消费资源以及污染行为进行抑制
十、高尔夫球及球具	无	无
十一、高档手表	无	无
十二、游艇	消耗能源资源，污染水体	对过度消费资源以及污染行为进行抑制
十三、木制一次性筷子	消耗森林资源	对过度消费资源的行为进行抑制
十四、实木地板	消耗森林资源	对过度消费资源的行为进行抑制

表 1 表明，我国消费税 14（含汽车轮胎）个税目中有 10 个税目具有一定的绿化功能，占全部消费税税目的 72%。应当说，就税目本身而言，绿化程度较高。

单位：亿元

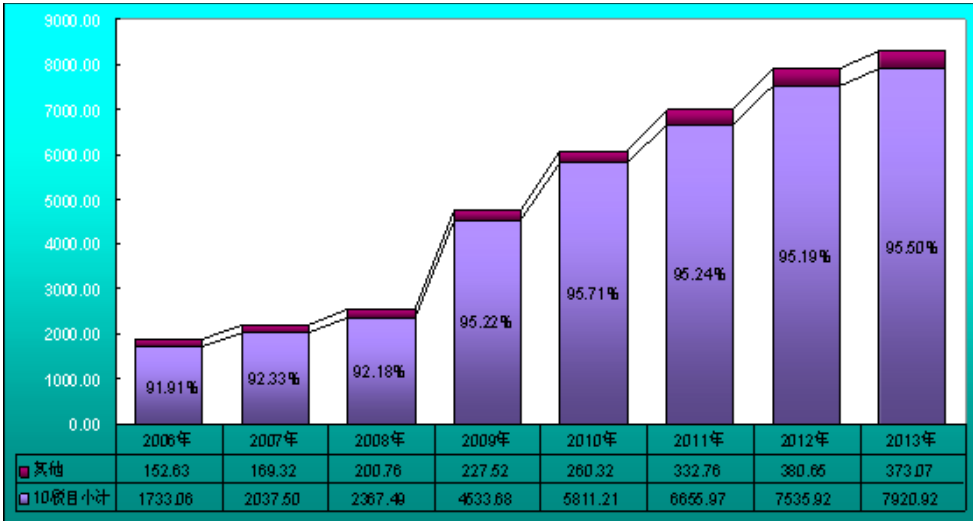


图 2 2006-2013 年期间 10 税目国内消费税收入占比<sup>①</sup>

①数据来自国家税务总局《税收月快报》及各年度《中国税务统计年鉴》。

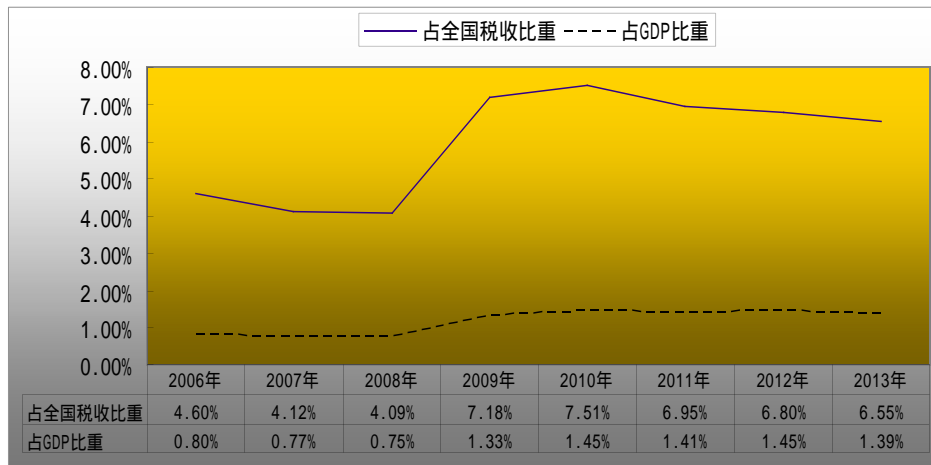


图3 2006-2013年期间10税目消费税收入占全部税收比重<sup>①</sup>

从税收收入情况分析,2006年以来,这10个税目的全部收入占全部消费税收入的比重均达到了90%以上,其中2010年达到峰值,为95.71%。然而,虽然现行消费税本身具有绿化功能的税目较多,占消费税收入比重也较大,但与我国全部税收收入及GDP数据比较,比例并不高。图3显示,2006年至2013年期间,10个税目国内消费税收入占全部税收收入的比重最高仅为7.51%,占GDP最高比重则更低,仅为1.45%。尤其值得注意的是,2010年以后,前者已连续3年下滑。可以说相对于我国当前高能耗、高污染的经济发展模式而言,其绿化调节力度是有限的。

### 三、当前消费税制绿化中存在的问题

#### (一) 税率设置未充分体现绿化功能

1. 部分“绿色”税目税率设置较低。目前木制一次性筷子的消费税适用税率仅为5%,折合到每双木制一次性筷子上的税收负担只能以厘为单位计算,计算后甚至不到1厘钱,生产者即便全部转嫁给消费者,也不会对消费需求产生较大的抑制作用。实木地板亦是如此,相对于动辄几百元一平方米的零售价格、消费群体的高收入水平和对实木地板的消费偏好而言,5%的税率显然过低。据有关数据显示,2008年至2012年,我国实木地板(含实木复合地板)产量除2009年同比略有下降外,后续数年均呈高速增长态势,平均增长速度达19.22%。

单位:亿平方米

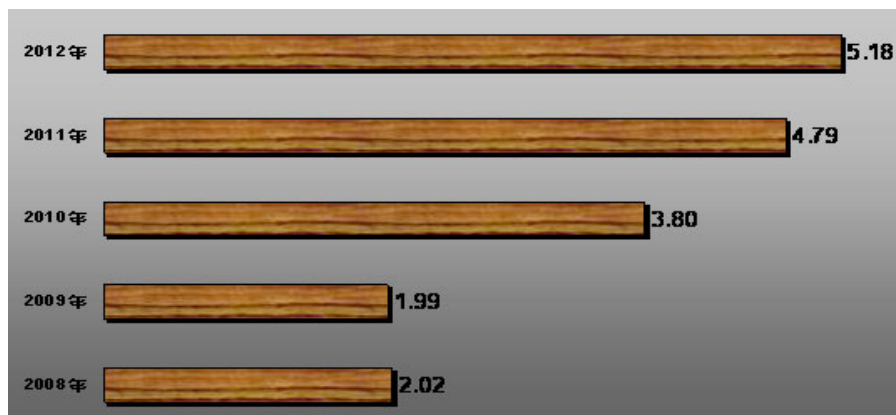


图4 近年实木地板(含实木复合地板)产量<sup>②</sup>

<sup>①</sup>数据来自国家税务总局《税收月快报》及各年度《中国税务统计年鉴》。

<sup>②</sup>数据来源于国家林业局网站历年《中国林业发展报告》。

再以我国消费税税率最高的卷烟为例,2013 年我国卷烟批发环节销售收入达 12480.4 亿元,而同期全国卷烟消费税收入为 4285.42 亿元,以此测算消费税税负约为 34.34%,<sup>①</sup>若以卷烟零售价测算,消费税税负则更低。而国际烟草零售环节消费税税率的中位数为 70%,<sup>②</sup>远高于我国卷烟不含所得税的综合税负。

2. 小汽车税率设置需进一步优化。目前小汽车的消费税税率以气缸容量为标准,排量越大,税率越高,体现出“抑大扬小”的意图。而从实际执行效果看,2.0 升以上大排量乘用车的消费量的确受到了一定的抑制。2013 年该类型乘用车销售数量占比已由 2009 年的 7.87% 下降为 4.67%,“抑大”意图基本实现。然而,1.0 升以下的小排量乘用车的销售数量不升反降,除 2010 年较 2009 年有较大幅度增长外,以后年度均呈下降趋势,到 2013 年已降为 41.56 万辆,比 2009 年还低 5.64%,销售数量占比也由 2009 年的 6.02% 下降到 2013 年的 3.51%,可见“扬小”功能未能有效发挥。

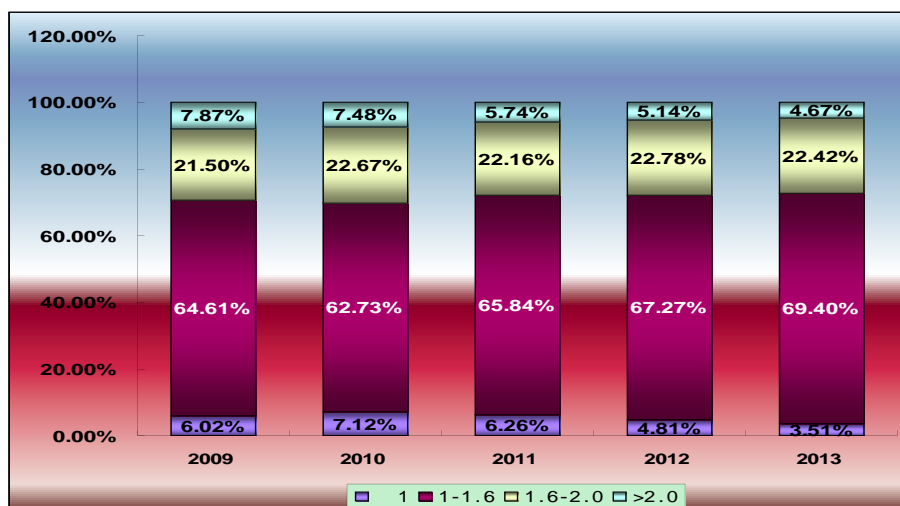


图5 近年基本型乘用车分类型销售比例

事实上,随着科技的发展,小汽车对环境的污染不再与排量有必然联系。首先,从能耗的角度考虑,气缸排量与小汽车的能耗并非完全的正相关,由于技术的进步,部分大排量小汽车的实际油耗可能比小排量小汽车更小。其次,从排放的角度考虑,相同排量的车,可能由于燃料品质和燃烧技术的不同而对环境的污染程度不同,比如汽油的含硫量越高,对环境的污染程度越大。

## (二) 课征范围绿化面不够广泛

目前,仍有许多生产或消费过程中对生态平衡造成负面影响的产品没有被纳入课征范围,比如煤炭、电池以及造成“白色污染”的塑料膜、塑料袋、塑料餐盒等塑料制品。

### 1. 主要污染物未纳入课征范围

数据显示,我国二氧化硫排放量的 90%,氮氧化物排放量的 67%、烟尘排放量的 70% 和人为源大气汞排放量的 40% 都来自于燃煤。全国煤炭排放量占全球煤炭排放总量的 50% 左右,远超欧美发达国家。<sup>④</sup>2012 年全国煤炭燃烧剩余物粉煤灰、煤矸石排放总量分别达到 4.6 亿吨和 3.7 亿吨,合计占全部一般工业固体废物产生量的 25%,<sup>⑤</sup>煤炭消费已成为我国 PM2.5 污染的主要原因。<sup>⑥</sup>

①数据来源于国家烟草专卖局网站。

②数据来源于胡德伟:《控烟框架公约签署后国际烟税改革近况》,《第六届两岸四地烟害防制交流研讨会论文集》。

③数据来源于《汽车工程师》杂志每月数据统计。

④武 艺:《煤炭对大气污染的治理》,《农业与技术》,2013 年第 10 期。

⑤数据来源于环保部网站, [http://zls.mep.gov.cn/hjtj/nb/2012tjnb/201312/t20131225\\_265549.htm](http://zls.mep.gov.cn/hjtj/nb/2012tjnb/201312/t20131225_265549.htm)

⑥郝新东,刘 菲:《我国 PM2.5 污染与煤炭消费关系的面板数据分析》,《生产力研究》,2013 年第 2 期。

此外,城市生活垃圾处理也已逐渐成为许多城市的沉重负担。我国城市垃圾清运量已从2006年的1.48亿吨增长至2012年的1.7亿吨,增幅为15.09%。全国城市历年的垃圾堆存量高达66亿吨,侵占了3.5万多平方公里的土地。<sup>①</sup>

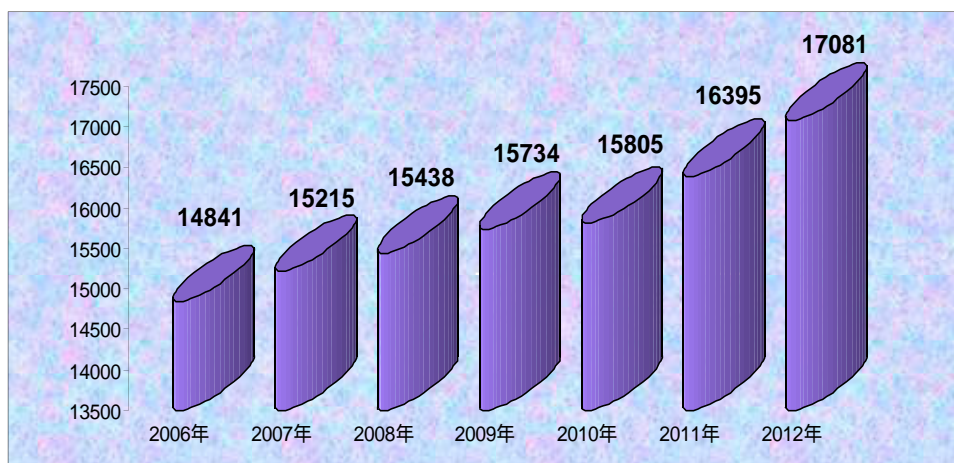


图6 近年全国城市垃圾清运量<sup>②</sup>

## 2. 高能耗、高污染产品未纳入课征范围

在高能耗方面,目前我国工业能耗最大的几个行业中,除石油加工、炼焦及核燃料加工业中的成品油生产纳入了消费税课征范围外,其余高能耗行业均未在现行消费税税目中得以体现。

在高污染方面,我国《环境保护综合名录》所列举的722项“高污染、高环境风险”产品(简称“双高”产品)、92项重污染工艺,均未纳入消费税课征范围。

## 3. 部分重要资源未纳入课征范围

我国虽然幅员辽阔,但相对于13亿的人口规模而言,许多重要的自然资源都十分匮乏,人均占有量位于世界后列。如我国水资源不足世界人均水平的1/5,许多矿产资源不足世界人均水平的一半,急需加大保护力度,进行可持续的开发利用。然而目前的消费税课征范围对此考虑不多,仅仅针对成品油以及部分实木产品征收了消费税,且税率水平不高。

## 4. 非环境友好型休闲娱乐活动未纳入课征范围

随着经济的发展和居民生活水平的提高,我国休闲娱乐业也得到了极大的发展,这些行业对环境产生的消极影响亦随之而来,比如饮食业的污水排放、油烟排放以及地沟油的管理问题;KTV、酒吧等娱乐场所对电能的大量消耗及其外部装饰灯具产生的光污染问题;一些风景区内的高档会所对稀有生态资源的独占甚至是破坏等问题。事实上,消费税的绿化功能不应只考虑高污染、高能耗的有形消费品,一些服务或劳务对自然环境和生态资源造成的负外部性也应通过征税的形式加以弥补或限制,而目前在我国的税制中,尚无相应的制度安排。

## (三) 征收环节设置削弱了绿化力度

我国现行消费税征收环节主要集中在生产、委托加工和进口环节,最初出台这样的规定是为了便于征管、节约征税成本,应当说,这符合当时的具体国情。然而随着经济的发展以及税务部门在其他环节征管能力的增强,这一制度固有的弊端日益凸显。

### 1. 转让定价侵蚀税基

对从价定率征收消费税的应税产品,由于不在最终消费环节征收,纳税人利用成立关联销售公司和低报进口价格等手段,通过转移定价从而达到侵蚀税基少交消费税的目的。以葡萄酒为例,根

<sup>①</sup>张亚楠:《论城市生活垃圾现状、管理及对策》,《世界环境》,2014年第2期。

<sup>②</sup>数据来源于《2013年中国统计年鉴》。

据中国海关总署统计,2014年1-10月我国累计进口葡萄酒2.9亿升,价值9.8亿元,折合每升3.38元。市场消费的葡萄酒一般为500ml或750ml,以750ml换算后仅为2.54元/瓶,<sup>①</sup>这与国内零售市场进口葡萄酒动辄上百、上千乃至上万元一瓶的价格相比,差距巨大。

## 2. 生产工艺复杂难以掌握应税收入

对生产工艺复杂,产品体系丰富的成品油制造行业,由于税务人员既缺乏必要的专业基础知识,也缺少与大型垄断企业平等博弈的对话基础,导致税务部门很难对其实施专业化、精细化管理,消费税征管基本处于纳税人申报多少,税务部门就征多少的局面。而纳税人则可以通过关联企业以及生涩专业的产品名称进行多道环节的变票流通,从而隐匿应税产品信息,减少应税收入。

## 3. 应税产品难以确定

游艇税目注释规定,游艇是主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇,而事实上无论是纳税人还是主管税务部门都无法在生产环节断定其产品最终是否用于非牟利活动,从而造成这一税目成为“空中楼阁”。

# 四、绿色税收理念下完善我国消费税制改革的若干建议

消费税制的改革成功与否直接关系着消费税调控功能的发挥,因此,需要综合考虑各种因素,以绿色税收理念为导向,完善我国现行消费税制改革。

## (一) 调整部分消费税目的税率和征收环节

### 1. 调整卷烟税率及征收环节

烟草消费给吸烟者以及被动吸烟者健康带来的危害已是众所周知,且我国是全球最大的烟草生产国和消费国,有3.5亿烟民,占世界烟民数量的35%,7.4亿人饱受二手烟危害,因此提高烟草消费税税率势在必行。<sup>②</sup>根据近年世界各国针对卷烟加税的实例及世界卫生组织发表的《烟草税管理技术手册》的建议,学者得出以下几条结论:一是提高烟税可以减少烟草使用,增加税收,并减少因使用烟草所致的死亡;二是设定烟税水平占零售价的百分之七十以上;三是烟税的方式越简单越好:从量消费税比从价消费税更为简便。且多收税,不易避税,不易转买低价烟;四是一次大额加税比多次小额加税对控烟更有效;五是部分烟税收入作为健康服务及控烟的经费。<sup>③</sup>基于以上结论,我们建议取消卷烟分类,实行统一的定额税率与比例税率,同时提高定额税税率,使卷烟零售价综合税负达到70%以上。目前,卷烟消费税在生产环节征收,由国家税务总局根据有关信息核定最低计税价格。这项制度既增加了税务部门的工作量,也增加了企业转移税负的可能性。事实上,我国实行的是卷烟专卖制度,卷烟从生产、批发到零售的价格都是烟草管理部门予以确定的,同时各地的烟草公司又掌握着全面详细的卷烟零售信息,因此,建议将卷烟消费税征收环节后移至零售环节,由各地烟草公司根据批发数量及制定的零售价格代扣代缴,税务部门只需核实代扣代缴的计税依据零售价与数量是否真实。

### 2. 调整小汽车、游艇税率及征收环节

小汽车的负外部性包括以下四个方面:能源消耗、环境污染、奢侈消费、交通拥堵。其中能耗及污染的负外部性大小由所用燃料的品质与消耗量决定,因此,通过对所耗燃料征收消费税来弥补或限制这两项负外部性才更为直接和精准。由于燃料的销售价格中内含了燃料所缴纳的消费税,消费者在购买燃料用于汽车使用时已经就其负外部性承担了相应的税收,如果再针对以上两项负外部性对小汽车征收消费税显然存在重复征收的问题。而对于奢侈消费,我国已开征了车辆购置税,其比例税率的设计已能部分实现限制奢侈消费的功能,消费税不必再针对此负外部性重复征税。而对于交通拥堵,其负外部性十分巨大。有关研究报告表明,2010年北京市由于交通拥堵导致的年经

<sup>①</sup>数据来源于海关总署网站统计月报。

<sup>②</sup>数据来源于中国财经网, <http://finance.china.com.cn/roll/20130531/1516403.shtml>

<sup>③</sup>胡德伟:《控烟框架公约签署后国际烟税改革近况》,《第六届两岸四地烟害防制交流研讨会论文集》。

济损失高达 1055.93 亿元，占 2010 年北京市 GDP 总量的 7.5%。<sup>①</sup>因此，对小汽车征收消费税应该以限制使用量从而缓解交通拥堵为出发点。建议设置定额税率，并借鉴车购税“先税后证”的行政协助模式，将小汽车消费税征收环节后移至零售环节，与办理牌照挂钩。同时为避免重复征税，应对二手车零售交易免征消费税。

游艇除不造成交通拥堵外，其负外部性与小汽车类似，主要问题还是购买高端商品所起的奢侈消费示范效应，应进一步提高税率，并实行超额累进制。对于征收环节，建议与小汽车一致，后移至零售环节，实行“先税后证”的行政协助模式，将是否纳税作为办理非营利航运证的前置条件，既能依托航运部门准确辨别游艇用途从而确定是否应税，又能确保税款的征收率。

表 2 小汽车、游艇税率和征收环节调整建议

税目	负外部效应	负外部效应衡量指标	课征对象	课征依据	课征方式	建议
小汽车	能源消耗	燃料品质及消费量	燃料	燃料消耗数量	按燃料品质不同设置从量定额税率，并建立通胀调整机制	从量定额税率，在零售环节征收，实行“先税后证”。
	环境污染	燃料品质及消费量	燃料	燃料消耗数量	按燃料品质不同设置从量定额税率，并建立通胀调整机制	
	交通拥堵	产品数量	产品	产品消费数量	设置从量定额税率，并建立通胀调整机制	
	奢侈消费	产品价格	产品	产品销售价格	设置比例税率	
游艇	能源消耗	燃料品质及消费量	燃料	燃料消耗数量	按燃料品质不同设置从量定额税率，并建立通胀调整机制	设置比例税率，在零售环节征收，实行“先税后证”。
	环境污染	燃料品质及消费量	燃料	燃料消耗数量	按燃料品质不同设置从量定额税率，并建立通胀调整机制	
	奢侈消费	产品价格	产品	产品销售价格	设置比例税率	

(二) 扩大消费税课征范围

1. 将主要污染源纳入消费税课征范围

一是对煤炭征收消费税。目前，在发达国家中，已有丹麦、法国、德国、日本、挪威、美国等国家对煤炭征收了消费税或能源税、煤炭税、二氧化碳税等其他特别税。韩国也于 2014 年 7 月 1 日起，对动力煤征收消费税，其中，对于 5000 大卡及以上进口动力煤征收 19000 韩元 / 吨（约合 20 美元 / 吨），5000 大卡以下征收 17000 韩元 / 吨。在我国，从能源消费构成来看，煤炭所占比例始终居高不下，1980 年以来从未低于 70%，2011 年消费量达到了 23.84 亿吨，其所带来的环境污染可想而知。建议对煤炭采取从量定额税率，并将征收环节设置在开采环节以便于征管。税率水平可根据治理每吨煤炭开采、燃烧产生的污染所需费用进行测算。

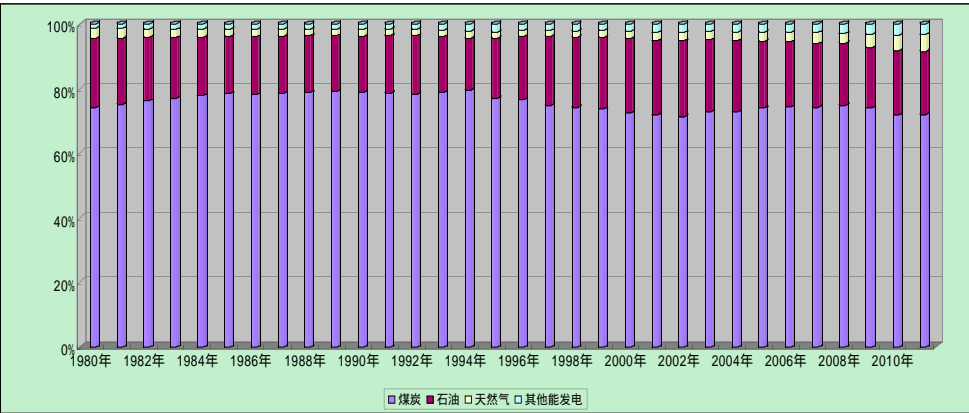


图 7 我国能源消费构成<sup>②</sup>

①吴栋栋，邵毅，景谦平，霍振彬：《北京交通拥堵引起的生态经济价值损失评估》，《生态经济》，2013 年第 4 期。  
②数据来源于历年《中国统计年鉴》。

二是对城市生活垃圾实行按量征税，按月收取。目前，发达国家在城市垃圾处理中，除着重先进处理技术的开发和垃圾分类管理外，还逐步探索建立了垃圾处理收费制度，有的国家甚至开征了垃圾税。

表 3 国际垃圾收费（税）制度

国家	收费	收税
美国	按量收取	
日本	按量收取	
韩国	通过出售指定垃圾袋收取，垃圾袋规格不同售价不同。	
新加坡	通过招标有收运公司对住宅户依照定额按月收取垃圾收运费，对非住宅户依照产生量收取垃圾收运费，垃圾处置费由政府另行收取。	
德国	按户收取，收费标准一般由地区或大中城市根据本区的垃圾收运处理成本、银行贷款利息和运行费用等制定，并由城市管理局下属的垃圾管理部门统一收取。	
芬兰		按重量计征。
波兰		按月定额，不对垃圾进行分类者将多缴税。
法国		按住房面积与地产税一起收缴垃圾处理税。
荷兰		按户征收垃圾税，人口少可减免；或按数量征收垃圾收集税。

借鉴国际经验，建议对城市生活垃圾实行按量征收消费税。对居民垃圾在小区垃圾箱入口处设置称重设备，设备需输入密码使用，密码由政府按户统一分配。对不称重随意丢弃者可根据现场监控视频对丢弃人加以处罚。对机关、企事业单位的垃圾，由上门清运单位负责称重。税金按月由地方税务部门收取。

三是酌情选择部分“双高”产品征收消费税，应根据征管条件尽量将征收环节设置在产生污染的环节，并设置从量定额税率。

## 2. 将重要资源纳入课征范围

应进一步提高消费税对重要自然资源的绿化覆盖面，加大通过征税影响市场定价从而防止掠夺性开发、保护重要战略资源的力度。一是将所有的实木生活消费品纳入课征范围，与木制一次性筷子、实木地板一起在零售环节设置从价比例税率，同时提高税率，税率水平应达到至少使中等收入及以下阶层无法承受的程度，以期通过高税率达到“寓禁于征”的效果。二是将稀土纳入课征范围。稀土作为极为稀少的一种金属材料被喻为“工业黄金”，它被广泛应用于军事、新材料等行业中，并且起着相当重要的作用。虽然为了保护稀土资源和环境，我国已将稀土资源列为战略资源，并且制定了一系列稀土保护政策，但中国作为稀土出口大国，依然面临着大量稀土流失的现状。据测算，按目前的开采速度，我国已探明的稀土资源枯竭期约为 50 年，有些甚至不足 20 年。<sup>①</sup>此外，长期以来粗放的开采方式造成环境污染严重，生态破坏触目惊心。2012 年国家 42 部委组成的联合调研组对赣南稀土污染的调研结论是治污需要 70 年，费用超过 380 亿元，治污成本远超江西稀土行业几十年的利润。<sup>②</sup>如此庞大的治理资金仅靠地方政府收取的水土流失防治费来支付显然不现实。以

①赵 星：《稀土产业发展现状及趋势分析》，《科技广场》，2013 年第 4 期。

②刘亦晴，张建玲：《赣南稀土资源开发偿还“环境负债”的市场治理机制研究》，《稀土》，2013 年第 5 期。

赣州地区为例,该地区稀土矿山毁坏面积达到了 78.13 平方公里,水土流失破坏面积 7.72 平方公里,仅此两项预算治理资金就高达 20 亿元之多。这笔费用如果依靠收取水土流失防治费来支付,按照 2011 年的产量和收费标准,需要收取 100 年左右才能筹集。<sup>①</sup>建议在稀土开采环节设置从量定额税,税率水平可根据当前稀土环境治理所需投入与历史累计开采量相除的结果确定。

### 3. 将部分高档休闲娱乐业纳入课征范围

针对休闲娱乐业的环境负外部性问题,我们认为不宜对所有的相关行业征收消费税。对一些大众消费如果直接征税,可能会打击居民的消费积极性,造成内需不足从而影响经济发展,更适宜的措施应是通过加强环境监察这一行政手段加以解决。对于部分高档休闲娱乐业则应通过征税加以调节,限制其发展。比如高尔夫运动,根据研究,北京市高尔夫球场行业一年的耗水量高达 4000 万立方米,相当于 100 万人口一年的生活用水量。<sup>②</sup>因此,建议对高尔夫、会所、酒吧等高档休闲娱乐业征收消费税,设置比例税率,税率水平应尽量从高。

### (三) 合理设置税收优惠

一是建议对采取低污染工艺生产的应税产品给予适当的税收优惠,比如利用《环境保护综合名录》列举的 83 项环境友好工艺、35 项环境保护重点设备生产的应税产品给予减税或者免税的待遇,以鼓励纳税人进行工艺改造。二是对运用资源利用程度较高的工艺开发的产品给予税收优惠,比如稀土开采,若采取原地浸矿工艺,则可在不破坏矿体地表植被、不剥离表土开挖矿石的情况下,使稀土资源利用率达到 75% 左右,远高于传统工艺 26% 的水平。<sup>③</sup>但目前该工艺只在赣南龙南地区得到全面推广和应用,国家应通过税收优惠鼓励企业应用。

## 五、结语

消费税改革虽不如“营改增”那样轰轰烈烈,但却是箭在弦上,不得不发。当然,任何税制改革都不可能一蹴而就,而是一个逐步探索、实践、完善的过程。特别是消费税制的绿化,它不仅需要从立法层面进行顶层设计,更需要在税制改革的进程中,不断浇灌,使其枝繁叶茂。

### 参考文献:

- [1][荷兰]塞伯仁·科诺森. 消费税理论与实践[M]. 北京: 中国税务出版社.
- [2] 郝晓薇, 廖勇. 绿色发展理念与消费税的完善[J]. 税务研究, 2013, (7).
- [3] 刘值才, 黄凤羽, 刘荣. 我国消费税制度改革与完善研究[J]. 税务研究, 2008, (5).
- [4] 陈睿炜. 我国绿色税收体系的效应评价与完善[D]. 长沙: 中南大学硕士学位论文.

(责任编辑: 启明)

①廖秋敏, 曾国华: 《从环境保证金到环境税 R 稀土贸易可持续发展之路》, 《有色金属科学与工程》, 2012 年第 5 期。

②数据来源于 21 世纪网, <http://www.21cbh.com/HTML/2012-4-21/3NMzY5XzQyMjQ3NQ.html>.

③杨芳英, 廖合群, 金姝兰: 《赣南稀土矿产开采环境代价分析》, 《价格月刊》, 2013 年第 6 期。