

构建绿色税收体系的设想

丁 芸

内容提要：绿色税收是一种被理论和实践证明了的有效经济手段，我国应借鉴国外的先进经验，进行必要的绿色税收改革。为此，本文提出调整现行税制中资源税等相关税种的税目税率，完善有关环境保护的涉税规定，逐步形成规范的绿色税收体系等主张。

关键词：资源税 环境税 绿色税收体系

随着我国经济发展的加快和能源需求的日趋增长，资源紧缺和环境恶化问题已经十分突出。20世纪80年代提出的可持续发展的战略目标，正是基于人们对资源与环境问题的深刻认识。目前许多国家都建立了以经济手段来解决资源和环境问题的机制，为我国资源和环境问题的解决提供了有益的思路。为了合理开采资源、充分利用资源，实现资源的永续利用以及我国经济、环境与社会可持续发展，应调整、完善我国现行的资源税，尽快开征环境税，构建贯穿环保思想的绿色税制。

一、现阶段保护资源与环境的税收政策分析

我国的资源税是对在国内从事开采矿产品及生产盐的单位和个人，就其资源产品的销售和使用数量征收的一种税。我国于1984年开始征收资源税，鉴于当时的一些客观原因，资源税税目只有煤炭、石油和天然气三种，后来又扩大到对铁矿石征税。1987年4月和1988年11月我国相继建立了耕地占用税制度和城镇土地使用税制度。国务院于1993年12月25日重新修订颁布了《中华人民共和国资源税暂行条例》（以下简称《资源税条例》），财政部同年还发布了资源税实施细则，自1994年1月1日起执行。修订后的《资源税条例》扩大了资源税的征收范围，由过去的煤炭、石油、天然气、铁矿石等少数几种资源扩大到原油、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等七种，其中，原油仅指开采的天然原油，不包括以油母页岩等炼制的原油；天然气，暂不包括煤矿生产的天然气；煤炭，不包括以原煤加工的洗煤和选煤等；金属矿产品和非金属矿产品，均指原矿石；盐，系指固体盐、液体盐。

总的来看，资源税仍只局限于矿藏品，对大部分非矿藏品资源都没有征税。

多年来，我国的资源税税率很少调整。资源税的征收水平，无论从征收比例上还是从调整频率上都远远低于世界平均水平。从征收比例上而言，当前我国资源税的实际从价税率只有0.6%左右（石油资源调税后，其从价税率也仅为1.5%），而世界平均水平为10%。从调整频率上而言，OPEC国家曾经无数次上调资源税，而我国仅对个别油田调整了两次。我国当前已经是世界第二大石油进口国，每年石油总产量高达1.6亿吨，因此资源税税率方面的微小调整就意味着政府财政收入的大幅减少。

在我国直接作用于环境保护方面的税收手段目前还处于空白状态。作为采用经济手段保护环境的一项措施，我国对工业企业超标排放的废水、废气和废渣，即“三废”采取了征收排污费的方法，这一举措对于肆意破坏环境起到了一定的遏制作用。但是，收取排污费存在着征收范围过窄、征收标准偏低、管理和运用不规范等弊端，加之有些企业拖欠拒缴现象严重，使得征收效果欠佳，调控力度也十分有限，征收排污费所筹集的资金也远远不能满足治理环境污染的资金需求，对于节能减排目标的执行并不顺利。世界上很多国家都通过课税方式来保护自然环境，征收环境税已经成为当前保护生态环境免遭破坏的有益之举。开征环境税不仅能够筹集环保资金，还可引导纳税人增强环保意识，减少污染性生产。因此，我国亟待出台有关的税收政策，以达到更好的环境保护效果。

二、发达国家绿色税制的特点

西方发达国家自1970年以来便掀起了绿色税制

改革的浪潮,并且取得了显著成效,建立了完善的绿色税制体系。瑞典是世界上最早开征环境税的国家,它的绿色税收规模比较大,主要是对能源及其他与环境有关的物品征税,其规定的税目与征收办法很细,每年的收入规模大致占到总税收收入的15%左右,十分可观。在美国,绿色税收覆盖面很广,联邦和州两级政府都开征了不同程度的环境税,对燃料、能源、城市环境和生活环境污染行为等不同内容课税,此外还建立了灵活的税收优惠政策。

发达国家绿色税收的主要特点包括:

1. 以能源税为主体,税收种类呈多元化趋势。发达国家的绿色税收大多以能源税收为主,且税种多样化。总的来说,发达国家的绿色税收根据污染物的不同大体可分为五大类:废气税、水污染税、噪音税、固体废弃物税、垃圾税。

2. 课税重点是对环境有害的行为征税。以瑞典为代表的北欧国家,大都通过税收整体结构的调整,将环境税调节重点从对收入征税逐步转移到对环境有害的行为征税,即在劳务和自然资源及污染之间进行税收重新分配,将税收重点逐步转向对环境有破坏作用的消费和生产行为。

3. 税收手段与其他手段相互协调和配合。国外绿色税收体系大都伴随着完善的环境经济政策体系,将税收手段与市场手段相结合,共同作用于对公众资源节约、环境保护意识的培养。

相比之下,我国现行税制对于资源节约、环境保护的考虑较少,与可持续发展的思路不相适应,应借鉴国际经验,尽快建立起我国绿色税收体系。

三、构建保护资源与环境的绿色税收体系

(一) 改革现行资源税制,服务于可持续发展的目标

资源税是国家凭借宪法赋予的对自然资源的所有权和行政权力,以各种自然资源为课税对象,向资源的开发利用者征收的一种特别税收。为有效地利用资源,永续地利用资源,要从以下方面完善我国的资源税制:

1. 修正资源税的开征目的。

资源税改革应在科学发展观和可持续发展的大视野下重新定位,按照可持续发展的需要,现有的资源税征收必须考虑环境保护因素。资源有着其固有的生态价值,因此对资源的征税应体现对其生态价值的保

护,即改变资源税单纯的调节级差收入的目的,使它体现对资源开采产生的外部性成本的补偿和促进资源可持续发展的观念。

将外部成本内部化,把节约资源、保护环境的思想融入税制设计中,是我国资源税改革的一个发展趋势。矿产资源的开采一般总是要给现实的经济社会带来诸如环境破坏和水土流失等负面影响,要从补偿外部成本的角度考虑,将环境成本纳入私人生产决策中,促进合理开发利用资源,保持生态平衡,实现可持续发展。

2. 在税制层面完善现行资源税。

(1) 扩大征税范围。将面临严重枯竭或生成周期漫长且为维持人类生存和维持生态平衡不可或缺的资源纳入资源税征税范围中。现行资源税征收范围仅限于矿产品和盐,征收范围过窄,与可持续发展战略不相适应。结合我国目前的经济发展态势和资源的利用现状,增加应税资源品税目,将资源税的征税范围从现行的矿产品和盐扩大到那些必须加以保护性开发利用的自然资源,包括土地、森林、草原、滩涂、海洋和淡水等等。这些资源中很多都是不可再生资源,还有些是其存量已处于临界水平,进一步消耗会严重影响其存量或明显损害其再生能力。(2) 提高单位税额。资源税的单位税额过低,不足以影响纳税人的经济行为。在理顺资源价格体系的同时,适当提高资源税的征收标准很有必要。对于纳入资源税征收范围的应税税目,应根据其稀缺程度、人类的依存程度、其替代品的开采成本、自身的开采成本及该行业利润等因素来计算课税税额,同时依照资源本身的优劣和地理位置差异针对从事资源开发的企业征收高低有别的税额。对于那些不可再生、不可替代的稀缺资源课以重税,通过扩大资源税的征税范围和上调税额来引导资源利用企业有效地利用资源。(3) 调整计税依据。现行资源税以应税产品的销售数量或自用数量为计税依据,在一定程度上导致了资源浪费。将现行计税办法调整为以产品产量为依据计税,对凡是开发、使用国家资源的单位都按其生产数量以量计征,而不论其销售还是自用,可以最大限度地保障国家资源的充分利用。要做好资源税税源变化情况的调研分析,与地质矿产部门配合,定期进行重点资源普查工作,保证及时、准确、科学地掌握应税资源的变化情况及规律,确保资源税税收负担公平合理。(4) 完善税收优惠。制定必要的鼓励资源回收利用、开发利用替代资

源的税收优惠政策,提高资源循环再生的利用率,使资源税真正成为发挥生态环境保护功能的税种。对目前实行的一些免税政策予以重构,真正使开采不可再生资源成为有偿开采。

(二) 尽快开征环境税, 加大环保力度

发达国家的经验表明,经济的高增长必然伴随着环境的高投入。当治理生态环境污染的投资占GDP的比例达到1%~1.5%时,可以控制生态环境污染恶化的趋势;当该比例达到2%~3%时,环境质量可有所改善。目前我国治理环境污染的投资占GDP的比例大约为1.4%,大大低于发达国家的水平,我国要改善环境污染,必须大幅度增加污染防治投资。在条件允许的情况下,开征与环境保护密切相关的税种,以筹措必要的环保资金,不仅可以为国家筹集稳定的公共环保资金,还可以增强纳税人的环境保护意识,加强公众对环境质量的关注和监督。环境税的税制设计如下:

1. 纳税人。根据国际通行的“污染者付费”原则,开征环境税应对污染环境者征收。环境税对我国来说是一个新生事物,应采取渐进式的方式逐步推行,以利于改革的最终成功。为了保证顺利开征,并在实践中摸索经验使其不断完善,在征税初期,纳税人不应过于广泛,限定为企业单位比较适宜。对企业单位征收环境税,也就控制了环境污染的主要源头。待将来税制稳定运行之后,再将环境税的纳税人扩大到居民和个人,实现全面征收。

2. 征税对象。在理想状态下,环境税的征税对象应包括一切污染环境的行为和在消费过程中会造成环境污染的产品。但在开征初期,征税范围不宜过宽。应本着循序渐进的原则,先将重点污染源纳入征税范围,待条件成熟后再扩大征税范围。目前,征税

对象首先应当考虑各种废气、废水、废渣、工业垃圾以及对环境、资源危害程度较大的污染物。环境税作为一个新的税种,选择的征税对象必须要与污染源有紧密联系,这将有助于实现税收对纳税人产生的刺激和引导作用。

3. 税率。首先,环境税的税率应适中,税率过高会加重企业的税收负担,过轻又不足以引导纳税人减少污染行为。因此,环境税税率的设计应本着公平合理的原则,慎重地选择适宜的水平。其次,环境税应采取定额税率的形式,这样可以避免比例税率促使纳税人通过降低质量而不是减少污染来降低价格的弊端。定额税率可将税收负担与生产或使用过程中产生的污染数量直接联系起来。最后,在税率的设计上还应考虑差别因素,对那些污染程度高、破坏性强的行为课征较高的税率,引导纳税人减少污染物的排放。

4. 计税依据。对排污行为征税,应以污染物的实际排放量为计税依据。对污染产品征税,应以产品数量为计税依据。这也是国际通行的做法。

此外值得注意的一点是,征收环境税的同时必须向公众提供适宜的信息,以保证污染者理解政府为什么要征税以及目前有哪些可供选择的低污染的生产和消费方式,这将有助于达成生态环境绿色化的目标。

参考文献

- (1) 王广成《中国资源税费理论与实践》,《中国煤炭经济学院学报》2002年第6期。
- (2) 龚辉文、沈东辉、王建民《资源课税问题研究》,《税务研究》2002年第7期。
- (3) 赵娜《我国现行煤炭资源税存在问题及建议》,《法制与社会》2006年第5期。
- (4) 张丽新《我国现行资源税问题探析》,《市场周刊(研究版)》2005年第11期。
- (5) 高瑞华、李加志、王利生《保护资源和环境:一个重要的税收话题》,《中国税务》2006年第11期。

Some Thoughts on Building A Green Tax System

Yun Ding

Abstract: A Green tax system is one of the effective economic means with theoretical background and empirical confirmation. The required innovation in a green tax system should be carried out in China by using the successful overseas experience for reference. Therefore, this paper suggests that the tax items and tax rates of the resource tax and the like in the existing system should be adjusted, and the tax-related regulations concerning the environmental protection should be updated so as to formulate the normal green tax system.

Key words: Resource tax Environment tax Green tax system

作者单位:首都经济贸易大学
(责任编辑:王 敏)