

丹麦“绿色税收”探析^{*}

◎ 高 萍

内容提要：作为绿色环保运动的先行者，20世纪80年代以来，丹麦实施了一系列具有显著环保目的的税种，尤其是1992年率先实施了二氧化碳税，受到国际社会的关注。通过实施前所未有的生态税制改革，丹麦初步建立起以能源税制为主，其他税种相配合的绿色税收体系，现环境税收入占全部税收收入的10%左右，为运用税收手段保护环境，促进可持续发展积累了宝贵的经验。

关键词：丹麦绿色税制 评析

一、丹麦绿色税制

（一）能源税制

能源税的征税对象主要是矿物燃料和电（罐装液化气、燃料油、煤、电和天然气等），具体包括普通能源税和污染排放税（二氧化碳税、二氧化硫税）。

1. 普通能源税。普通能源税于1977年开始征收，源于政府对1973年的石油危机做出的反映，最初适用于石油产品和电，其目的是促进能源节约和刺激以其他能源替代石油。1982年开始对煤征收能源税，为了继续支持减少对石油的依赖，税率相对较低，但自20世纪90年代以后，由于环保意识的增强和强调能源的自给自足，煤的税负提高到与石油相近的水平。对天然气征税则开始于1997年，此前对天然气的长期免税构成了对该部门事实上的补贴，为了减少补贴以及为开放丹麦的天然气市场做准备，1997年对天然气开征能源税，税负约相当于石油产品的75%。

能源税的税率一直稳定增长，包括增值税在内的总税负达到消费价格的三分之二。1999年，大多数矿物燃料的能源税在每千兆焦耳45~48丹麦克郎。天

然气的能源税仅为37丹麦克郎。电的能源税则为每千兆焦耳134丹麦克郎。

为了避免对丹麦企业的竞争产生负面影响，能源税主要对家庭征收，所有注册缴纳增值税的企业1995年以前免征能源税，从1995年开始，对企业用于供热的能源征税。

2. 二氧化碳税。减少二氧化碳排放量是现行丹麦能源政策的主要目标之一。1992年开征二氧化碳税，但工业的能源消费免税。1995年作为绿色税制改革的一部分，其征收范围扩大到企业，以平衡家庭和企业的税负差异。与此同时，采用了被称为“二氧化碳协议”的补贴计划，即特定企业可以与能源部签署自愿协议，承诺完成一系列协议中明确的能源保护措施，在此情况下，企业可适用较低税率，得到减税。该方案的设计是为了确保不会大幅度削弱丹麦企业的竞争力，强调采用适当的刺激使企业减少能源密集型生产。

二氧化碳税的征税对象是使用的能源。虽然该税性质上属污染排放税，但由于二氧化碳排放量单纯由燃料中的碳含量决定，因此税基的选择并非实际的排放量，而代之以不同的燃料。如精炼气的税

^{*} 本文为作者参加国家留学基金委2004年中国政府和丹麦政府奖学金互换项目在哥本哈根大学法学院做访问学者时的部分研究成果。

负最低,为每千兆焦耳6丹麦克郎;电的税负最高,为每千兆焦耳28丹麦克郎;其他燃料的税率为每千兆焦耳10丹麦克郎或更低。现行税制根据不同燃料的二氧化碳含量设计不同的税率,使不同能源种类的税负水平大致相当于排放每吨二氧化碳征税100丹麦克郎。

3. 二氧化硫税。根据有关国际条约,丹麦必须在2000年将二氧化硫的排放降低到1980年排放量的80%。因此,丹麦于1996年开征了二氧化硫税。应税企业的纳税方法可以有两种不同的选择,1、产品税,即对应税燃料的含硫量征收,税率为每公斤硫20丹麦克郎;2、排放税,对二氧化硫的实际排放量征税,税率为每公斤二氧化硫10丹麦克郎。

二氧化硫税主要通过以下机制发挥作用:增加使用含硫燃料为能源从事生产的成本,以降低整体能源消费;改变能源价格结构,使低硫燃料价格相对便宜,刺激以低硫燃料替代高硫燃料;在每种不同的燃料类型中,刺激新的低硫燃料的发展;促进现有的治理污染的清洁设备的改善,以减少排放量。

丹麦能源政策的一个主要成果是打破了能源使用和经济增长之间的正相关关系,即经济的增长不再伴随着能源使用的相应增长,而能源税在其中起到了重要作用。此外,不同能源种类占总能源供给的比重也发生了巨大变化,从几乎完全依赖进口石油已转向石油、煤、天然气和可更新能源等多种能源供给并存,并且成为石油净出口国。

(二) 其他环保税

1. 垃圾税。在垃圾处理方面,丹麦建立了“从摇篮到坟墓”限制所有产品的资源消费和环境影响的综合管理体系,包括减少垃圾量和选用合适的方式处理垃圾。根据丹麦环境能源部的综合产品政策,产品设计时就需考虑垃圾的处理以及使用更环保的产品。垃圾处理方式的首选是重复利用,如果不能重复利用,采用焚化,可利用焚化时产生的能源发电或供热。垃圾掩埋法由于不能对废品进行有效利用,而且可能导致对空气、土壤和地下水的污染,只作为最后的选择。在丹麦,适于焚化的垃圾禁止填埋。因此,体现在税收负担上,垃圾填埋的税负最重,垃圾焚化的税负较轻,而对循环使用则免税。以1998年为例,填埋垃圾的税率为每吨375丹麦克郎,用于电力生产的焚化垃圾为每吨280丹

麦克郎,其他焚化垃圾每吨330丹麦克郎,重新利用的垃圾税负为零。此外,为了确保危险废品被正确处理,对焚化危险废品免税。

垃圾税最初于1987年开始征收,税率仅为每吨40丹麦克郎。近年来,税率大幅度提高,几乎达到最初税率的10倍。垃圾税相对较高的税率水平和不同的税率结构支持了丹麦对垃圾处理的优先选择方式。

垃圾税以交付到垃圾处理厂的垃圾重量为税基,该税主要通过以经济利益刺激市政垃圾处理部门建立循环和分类制度的机制发挥作用。与其他环境保护税对企业的照顾不同,垃圾税对企业和家庭同等税负水平征收,一定程度上影响了丹麦企业的竞争力。该税收入未确定专门用途,而是纳入基本预算,但同时,国家有专门补贴用于支持废品的回收和再利用。

实践证明,丹麦的垃圾税是成功的,从1987年到1997年,垃圾量减少了26%,垃圾循环利用的比例亦大大提高。

2. 车用燃油税。对车用燃油课税始于1927年,最初有取得财政收入和控制燃油进口双重目的,20世纪80年代以后,对环境的考虑被逐步纳入燃油税计划。1986年,规定无铅汽油相对于含铅汽油适用较低税率,此后,二者税负差距不断拉大,20世纪90年代,二者税负差距,导致价格相差约7%,税收政策的区别对待直接导致了含铅汽油退出市场。1997年,丹麦议会通过了关于汽车和车用燃油的一系列改革。从1998年开始,根据苯含量的不同,设计了不同的税收负担,以鼓励使用苯含量低的汽油。共设有五级税率,最高税率(适用于苯含量4%~5%的汽油)和最低税率(适用于苯含量不到1%的汽油)每升相差0.08丹麦克郎。2000年以后,只有苯含量低于1%的汽油允许销售。车用燃油税通过提高燃油价格减少用户对汽油和柴油的需求,对减少尾气排放、噪音、交通拥堵等产生了积极影响。

3. 自来水税。作为1994年税改的一部分,开征自来水税。该税旨在使消费者为使用自然资源付费,避免不必要的浪费。同时,由于自来水大多作为污水排除,自来水税对减少污水量,保护水环境也具有重要作用。此外,该税可刺激自来水公司保持管道的良好状态,减少水在输送过程中的渗漏。

出于保护竞争能力考虑,该税主要适用于家庭用水,税率在1994~1998年间从每立方米1丹麦克郎提高到每立方米5丹麦克郎,现税负约相当于平均水价的15%~20%。

该税对自来水公司征收,但税负转嫁到消费者,消费者应付水费单上明确标明的应付自来水税金额。

4. 特定零售商品包装税。1999年以前,该税只对瓶装和罐装征税,税基为包装物的容积。1999年以后,征税范围扩大,并采用按容积征税和按重量征税两种方式。对零售的啤酒、葡萄酒、汽水等包装容器,仍采用按容积征税。对其他包装物,采用按重量征税,包括用于矿泉水、醋、橄榄油、清洁剂、杀虫剂、油漆、化妆品、防冻剂、挡风板、乳制品等包装所使用的纸、纤维板、玻璃、塑料、铝、钢铁、木材等。该税旨在减少包装材料的使用和包装垃圾的处理。

5. 一次性使用餐具税。一次性使用餐具税于1982年开始征收,最早适用于塑料原料制成的餐具和产品中的化学物质,1998年的改革将二者均定义为一次性使用餐具。该税对一次性使用餐具的生产商和进口商征收,从价计征,1989年以后,税率为产品批发价的1/3(约相当于不含增值税价格的50%)。对于进口餐具,税率为进口价的50%。该税目的在于减少垃圾量和促进重复利用,具有极强的环保意图。

6. 氯化溶剂税。氯化溶剂是对自然环境和职业健康有害的物质。某些氯化溶剂破坏臭氧层,还可能对地下水质量构成威胁。氯化溶剂还可能损害人的神经系统和具有致癌性。氯化溶剂税是一个较新且具有纯环保目的的税种。1996年该税在丹麦正式开征。

氯化溶剂税主要对四氯乙烯、三氯乙烯、二氯甲等几种经常使用的氯化溶剂的生产商和进口商征收。同时,对进口包含上述物质的商品(如胶、油漆和清洁剂)也要征税。税率为每公斤氯化溶剂2丹麦克郎。出于本国企业竞争力考虑,对出口商品退税。

7. 杀虫剂税。丹麦从1996年开始对杀虫剂征税,作为进一步措施以实现减少杀虫剂使用的目的。该税旨在使杀虫剂使用减少10%。1998年,税负进一步提高。杀虫剂税对生产和进口杀虫剂的企业征收,税基主要使用商品零售价(指对每种杀虫剂规定的最高零

售价),税率分为三档:杀虫剂53.85%;除草剂、杀真菌剂33.33%;木材防腐剂等3%。

8. 生长促进剂税。丹麦从1998年开始对生长促进剂征税,旨在使生长促进剂的使用减少60%~70%。生长促进剂税对生产和进口生长促进剂以及进口包含生长促进剂的商品征收,税率为每克生长促进剂1丹麦克郎。

生长促进剂税的较高税率水平减少了使用该添加剂生产商的经济利益,给生产商提供了消费者和社会不赞成使用生长促进剂的信号,成为促使生产商签订自愿减少使用协议的重要因素,对生长促进剂的最终淘汰起到积极作用。

9. 镍镉电池税。镍镉电池含有危险重金属镉,该金属分解进入蔬菜等食物,会影响人类健康,镍镉电池是造成镉污染的主要原因。

镍镉电池税于1996年开始征收,对生产和进口镍镉电池征税。税率为每节电池6丹麦克郎。该税具有双重目的:减少镍镉电池的使用;提高旧电池的回收率。为了达到第二个目标,该税收入用于为实施有效的回收计划提供财力支持。参与回收计划的企业可按回收到的电池数量得到退税。该税只对国内使用的镍镉电池征税,不适用出口镍镉电池,因此出口企业可按出口量获得退税。

该税收入纳入国家预算,部分收入通过环境与能源部的预算用于回收计划。

实施镍镉电池税后,1998年该税收入与上年度相比大幅度下降,而该税实施以前,镍镉电池的销售量每年增加20%,该税成功地扭转了镍镉电池使用的增长趋势。

二、丹麦绿色税制评析

(一) 1994年的绿色税制改革是丹麦将税收工具大量运用于环境保护的重要里程碑,实现了部分税负从劳动向污染和资源消耗的结构转移

1994年丹麦实行了全面的绿色税收改革,1994至1998年间,大幅度提高了家庭负担的能源税和垃圾税,在提高二氧化碳税的同时,引入二氧化硫税,实施了自来水税、氯化溶剂税、生长促进剂税、杀虫剂税等新税种。在对大量于环境有害的行为征税的同时,减少了个人所得税和社会保障税。该过程

通过使用大量生态税收改变原税制结构,使整个经济更有效率,也被称为“绿色税收转移”(Green Tax Shift)

1994年进行的税制改革是基于对原税制扭曲调节作用的认识。丹麦有关各方意识到,过去25年里,在大量地提高了对劳动和所得征税,保持对资本征税的同时,却允许大量的污染和资源消耗不被课税,使原税制未反映商品和劳务的环境成本,抬高了应鼓励的如投资、劳动等“好”的经济行为的价格,对污染等应该限制的“坏”的经济行为则保持低价格,其结果是建立了鼓励资源耗费、抑制投资和劳动的税制体系。因此,1994年实施的税制改革旨在通过绿色税负转移扭转这种趋势,即提高绿色税收水平的同时,降低所得税的水平。此外,增加的绿色税收也被视为政府达到从整体上加强公众环境意识目标的方式之一。

(二) 丹麦的绿色税制改革非常注重可行性,充分考虑对企业竞争力的影响

1. 税制改革采用逐步引入的方式,为企业提供了-定的调整时间。税率采用过渡期逐年提高的方式,企业可以制定相应的时间表应对新的税率,同时,企业也更加可能选择恰当的时机更换原有的设备,进行节能投资。

2. 为了避免二氧化碳税对企业竞争力产生影响,设计了灵活且相对复杂的税制,对部分企业结合采用经济和行政手段进行管理。

二氧化碳税的目标是双重的:一方面,税负应足够高以对减少二氧化碳排放产生效果;另一方面,税收负担不应影响企业的竞争力,而有关竞争力的考虑也是许多国家对开征二氧化碳税的顾虑所在。上述相互矛盾的两个目标通过区分家庭和企业、区分企业能源使用的三种用途、区分是否与环境能源部签有协议来实现。二氧化碳税采用多级税率,家庭承担的税负高于企业,法律中归类为能源密集型企业以及总税负超过企业增值额3%的企业可以选择与环境能源部签署协议,获得减税。

二氧化碳税的设计结果,体现了不同利益之间的折中或妥协。丹麦创造性地对钢铁、水泥等能源密集型企业采用低税率,而这些企业通常又需要参与国际竞争。在不对主要企业的竞争力产生大的影响前提下,丹麦成功实施了对企业适用世界上最高的二氧化

碳税税率的税收方案。其实践表明,使二氧化碳税的征收不对企业产生不利影响是可能的,通过均衡考虑不同的利益,可以在合理的程度内既达到一定的环境保护的目标,也使利益各方可以接受。

3 实行绿色收入的返回(Recycling of Revenue)。主要出于企业竞争力的考虑,全部或部分的绿色收入又通过减少其他与企业相关的税收以及使用补贴支持环保的方式返回到企业。在能源使用承担较高税负的同时,大量的补贴用于能源领域,主要方向包括支持联合热电厂,促进可更新能源(如风能)的利用,促进能源的节约和二氧化碳排放量的减少。1996年~2000年间,新增税收收入返回企业的补贴主要用于节能投资。从2000年开始,绿色收入主要通过减少与劳动相关的税收的方式返回企业,由于减少对雇主的征税,使劳动力成本得以降低,此外,雇主每年减少需为每个雇员缴纳的劳动市场补充养老金169丹麦克郎。丹麦的补贴计划由于临时和有效,具有示范效应。

过去10年来,丹麦将对环境因素的考虑置于税收政策的制定中,范围覆盖了大量对环境不利的商品和劳务。不同的绿色税收相配合,交织发挥着组织财政收入和改变行为模式的作用。改革的结果使消费者要求提供更清洁的产品,企业也投资于对环境具有更小影响的原料和加工。与此同时,1994年~2002年间,丹麦的GNP增长明显超过欧盟平均水平。

可持续发展理论引发的税制改革告诉我们:古老的税收正面临着新的使命,税收制度正面临结构性调整。既然,生命中死亡和税收不可避免,那么,在我们死亡之前,让我们至少拥有更好的税收。不考虑环境的制度必须变革。

参考文献

- (1) Economic Instruments in Environmental Protection in Denmark, Danish Environmental Protection Agency, 2000.
- (2) Final Report on Interdisciplinary Analysis of Successful Implementation of Energy Efficiency in the Industrial, Commercial and Service Sector, University of Kiel, Department of Psychology, 1998.
- (3) Green Taxes Report, David Morris, Institute for Local Self-reliance, 1994.

作者单位:

中央财经大学财政与公共管理学院
(责任编辑:窦清红)