

# 可持续发展中我国绿色税收制度的建立与完善

王 谦

**内容提要:** 21 世纪,我国在经济增长的同时将面临资源与环境的严峻挑战。一方面,我国人口众多,人均资源占有量少;另一方面,资源使用效率低,环境污染严重,生态破坏加剧。十六大报告再次提出,我国要坚持实施可持续发展战略,实现经济发展和人口、资源、环境相协调。建立以环境保护为目标的绿色税收制度,将作为我国实施可持续发展战略的一项重要措施。本文首先从经济学的角度分析了资源与环境的特征、税收与可持续发展的关系;接着,介绍了西方国家构建绿色税收制度的实践;最后,提出了建立与完善我国的绿色税收制度的构想。

**关键词:** 可持续发展 资源 环境 绿色税收制度

**作者简介:** 王谦,山东财政学院财税与公共管理学院硕士研究生,250014。

**中图分类号:** F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1002-8102(2003)09-0086-05

当今,在世界经济高速发展的同时,全球自然环境不断恶化。可持续发展战略现在已成为国际社会的共识。可持续发展是一种从环境和自然资源的角度提出的关于人类发展的战略和模式,它强调人类经济活动要与自然环境相协调,是指在不牺牲未来几代人需要的情况下,满足当代人需要的发展,是一种长期稳定的发展,由此达到现代和未来人类利益的和谐统一。可持续发展的重要标志是资源的永续利用和良好的生态环境。我国是一个发展中大国,同样存在着经济增长与环境保护的矛盾。如何将二者有机地统一起来,从而实现可持续发展是现实中国的一个重大的经济课题。税收作为筹集财政收入的主要形式和国家调控经济的重要手段,应当在可持续发展战略的实施中发挥其应有的作用。

## 一、从经济学角度看资源与环境

1. 资源的稀缺性与级差性。自然资源是有限的,因此分配到每个国家的自然资源都是稀缺的。经济学就是研究如何管理稀缺的资源,将其配置到最符合社会需要的各个部门中。除此之外,资源有优劣之分,即不同的资源会带来不同的收益,从而会引起资源开发利用中的种种问题。由于资源是有限的,因而从整个社会来看,资源的供给无弹性,不随价格的变化而增减。如图 1 所示:

2. 环境资源属于共有资源。在考虑经济中的各种物品时,常根据两个特点对其进行分类。一是排他性,即可以阻止他人使用一种物品时该物品的特性。二是竞争性,即一个人使用一种物品就会减少其他人使用该物品的特性。根据这两个特点,将物品分为四类:私人物品、公共物品、共有资源

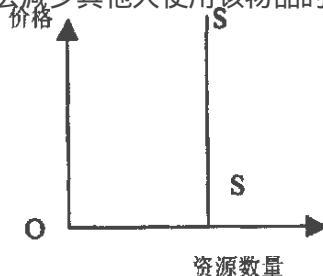


图 1 资源供给曲线图

和自然垄断。环境资源属于共有资源,就是有竞争性但没有排他性的物品。环境资源没有排他性,想要使用共有资源的任何一个人都可以免费使用。但是环境资源有竞争性:一个人使用环境资源影响了其他人对它的享用。因此,环境资源的使用会产生一个问题,即所谓的“公地悲剧”,就是说从整个社会的角度看,环境资源的使用大于社会合意的水平。

3. 环境污染的负外部性与环境保护的正外部性。影响可持续发展的核心问题是环境污染问题。而环境污染问题是一个负外部性问

题,即某个人或企业的活动对他人或企业产生了不利影响,或者说个人或企业的私人成本小于社会成本。负外部性问题不能通过市场机制自身解决,也就是说环境污染造成的社会成本无法在市场经济发展过程中得以自行弥补和有效转移。这是因为市场主体通常只从自身的角度考虑所面临的各种成本与收益的选择,而将经济过程中由于其负外部性所造成的大于其私人成本的那部分社会成本即环境成本转嫁给他人、社会及未来。同时,环境保护具有正外部性,属于一项公益事业,经济主体出于追求个人利益最大化的需要,不愿主动为其付费,都想成为“免费搭车者”。因此,市场在环境资源配置方面功能弱化,必须政府的介入。鉴于环境污染问题在本质上是一个经济问题,因此就必须借助经济性的措施才能有效地解决。经济性措施的实质在于按照“污染者付费原则”,使破坏环境资源的生产者和消费者把其活动的整个社会机会成本考虑进去,承担相应的经济代价,使其从自身经济利益出发,选择有利于保护环境资源的方式,同时也可以筹集一笔资金,由政府加以支配用于环境保护的支出。

## 二、可持续发展与税收

### (一)税收与可持续发展的关系

经济决定税收,税收又反作用于经济,税收收入的可持续增长与国民经济的可持续增长是相辅相成的。

可持续发展将对税收产生长远而深刻的影响。首先,可持续发展是获得长期稳定税源的保证。税收的增长以经济的发展为前提。只有国民经济的可持续发展才能为税收的持续增长提供长期充足的税源。其次,可持续发展将会使税制结构逐渐趋于优化。在可持续发展下,产业结构趋于优化的同时改变了税源结构。这必然要求国家及时调整税收工作重点,开征新的税种,不断完善和优化税制结构,减少税收流失。再次,可持续发展使税收调控的目的不止局限于经济发展,也注重环境的保护和人类的长远利益。

税收是保障可持续发展的不可替代的重要手段。这是由可持续发展的内在要求和税收本身的性质、职能决定的。影响可持续发展的核心—环境污染问题是一个负外部性问题,即企业的私人成本小于社会成本。税收作为市场经济下最主要的经济杠杆之一,对负的外部性问题有直接、有效的调节作用。个别企业为了实现利润的最大化向外界排放污染物,这就等于将本应该由企业负担的成本转嫁给社会承担,这显然是不公平的。解决这种负外部性问题最有效的办法还是通过政府实施公共政策。有两种途径,一是政府实施对污染企业的管制,二是通过征税来解决此问题。前者是通过规范或禁止某些行为来解决负外部性问题。但政府管制者为了设计良好的规则,需要了解这些行业可以采用的各种技术的细节。因存在信息不对称,所以政府实施管制的成本较高。而税收作为一种以市场为基础的政策,主要是通过向私人提供符合社会效率的激励来解决负外部性问题,因此是一种最优手段。一方面,税收将企业的外部成本内部化,增大了排污企业的成本压力,企业为了追求利润的最大化,将不得不采用先进技术减少单位产出的能源消耗或购买先进的污染处理设备,从而实现企业间的公平竞争。这都将对社会生产效率、资源利用率的提高和污染的防治起到积极的作用。同时该项税收收入又可作为专项资金用于环境保护事业(可用图2说明)。图2a表示生产可带来污染的产品具有负外部性,即生产该产品的社会成本大于私人成本。因此生产该产品的最优的数量小于均衡数量,即市场量。政府可以向企业征收等于社会成本与私人成本差额的税收,来使产品的供给达到最优的数量。图2b表示,将税收看作是对污染的收费,即企业为污染所付出的成本,或者说是政府通过征税确定了污染的价格。在这种情况下,污染权的供给曲线完全具有弹性(因为企业纳税后,污染量将不受限制),但同时由对产品利润的需求所决定的对污染权的需求曲线也是既定的。两者的交点共同决定了污染量。因此,可以看出,对任何一条既定的污染需求曲线,政府可以通过征税确定价格来达到需求曲线上的任意一点,从而达到控制污染量的目

的。另一方面,税收政策还可以通过对有利于可持续发展的各项生产经营行为的税收优惠,引导和激励纳税人积极参与到保护环境、促进可持续发展的事业中来。

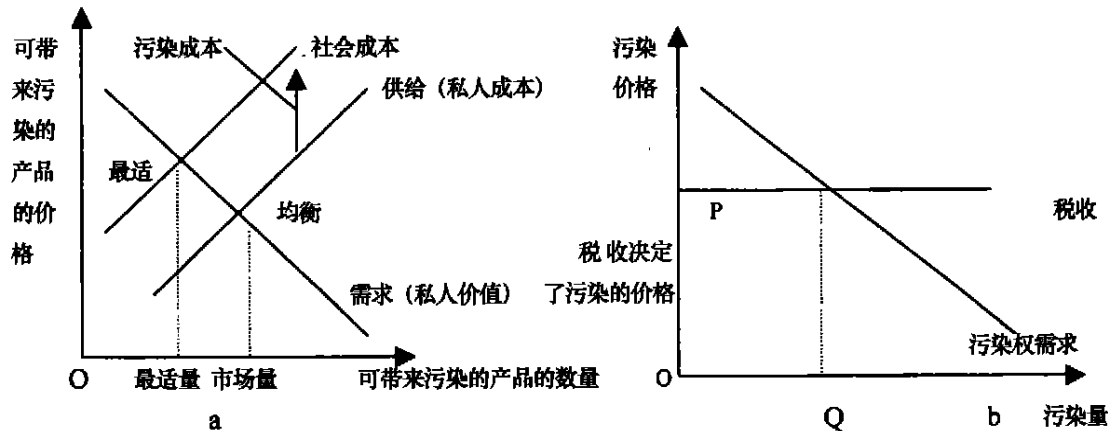


图2 税收与污染权的供给曲线

## (二)什么是“绿色税收”

随着20世纪五、六十年代环境问题的日益恶化,一些具有环保特点的经济概念,诸如绿色国民生产总值、绿色会计、绿色营销、绿色税收等相继出现。这些“绿色”概念,不仅反映了人们对环保的重视程度,而且更重要的是将环境资源的消耗与补偿纳入经济范畴,从而有利于环境问题的解决。“绿色税收”一词的广泛使用大约在1988年以后,《国际税收辞汇》第二版中对“绿色税收”是这样定义的: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。从绿色税收的内容看,不仅包括为环保而特定征收的各种税,还包括为环境保护而采取的各种税收措施。随着绿色税收理论在我国的出现和应用,如何建立绿色税收制度,以保护和改善我国的环境,促进国民经济的可持续发展,已成为我国税收理论界面临的一个重要课题。

## 三、西方国家构建“绿色税收”制度的实践

西方国家“绿色税收”即环境税收的发展大致经历了这样几个阶段:(1)20世纪70年代到80年代初。这个时期环境税主要体现为补偿成本的收费(Cost—Covering Charges)。其产生主要是基于污染者负担的原则,要求排污者承担排污行为的成本,因为规范排污行为需要付出代价。其种类主要包括用户费、特定用途收费等,尚不属典型的环境税,只能说是环境税的雏形;(2)20世纪80年代至90年代中期。这个时期的环境税种类日益增多,如排污税、产品税、能源税、碳税和硫税等纷纷出现。其功能则综合考虑了刺激和财政功能。即各种排污税主要是用于引导人们的行为方式,而各种能源税则主要用于增加财政收入,同时,也希望其产生积极的环境影响;(3)20世纪90年代中期以来至今。这个时期是环境税迅速发展的时期,现在西方国家不仅普遍建立了环境税制,而且环境税在许多国家已成为环境政策中的主要手段。西方国家的“绿色税收”主要有三类:(1)对企业排放污染物征收的税。包括对排放废水、废气、废渣等的课税。如英国、荷兰、挪威等征收二氧化碳税,美国、德国、日本征收二氧化硫税,德国征收水污染税;(2)对高耗能高耗材行为征收的税。如德国、荷兰征收的润滑油税,美国、法国征收的旧轮胎税,挪威征收的饮料容器税等;(3)对城市环境和居住环境造成污染的行为税。如美国、日本征收的噪音税和工业拥挤税、车辆拥挤税。

目前世界上绿色税收制度的建立处于前列的主要国家有美国、荷兰和瑞典。美国的“绿色税收”制度包括对产生臭氧的化学品征收的消费税、对汽油的征税,对与汽车相关的其它征税、开采税、对固体废物处理的征税等。美国大部分与环境相关的税收计划是由州和地方政府来实施的,因

此每个州的标准都不一样。但美国无论在联邦层次上,还是在州层次上对环境税收越来越重视,从现有的环境税收的实施效果来看,它们的作用是显著的。荷兰特别为环境保护目的而设计的税收主要包括燃料税、噪音税、垃圾税、水污染税、土壤保护税、地下水税、超额粪便税、汽车特别税、石油产品的消费税等。荷兰的“绿色税收”制度以征收生态税收的政府级次和用于生态目的的税收类型为特征。生态税收的征收一般由低一级的政府去完成。大部分用于生态目的的税收主要是特定税。瑞典的“绿色税收”包括对燃料征收的一般能源税;对能源征收的增值税、二氧化碳税、二氧化硫税、电力税;以及对化肥、电池等的征税等,已经占到税收体系的重要部分。其环境税的核心是对能源的征税,而对能源的征税是从多方面来进行的,目的主要在于通过征税使能源的消费水平下降,并促进技术革新。

#### 四、如何建立和完善我国的绿色税收制度

我国作为一个发展中国家,随着工业化进程的加快,环境问题也日益突出,并逐渐显现出对经济社会发展的制约。针对我国的国情,借鉴国外的经验,在我国建立“绿色税收”制度,更好地运用税收手段保护环境和资源是十分必要也是完全可能的。

##### (一)我国现行税收制度中的环境保护措施

实际上,自改革开放以来,我国一直将保护环境作为一项基本国策,运用税收手段加强环境保护也已经有 20 多年的历史了。早在 20 世纪 70 年代,我国的原工商税和工商所得税中就曾规定对工业企业以废渣、废液、废气等“三废”和其他废旧物资为主要原料生产产品所取得的销售收入和利润给予定期免税照顾。此后,我国的税收制度虽然历经多次改革、调整,但也始终将保护环境作为税制建设的一项重要内容。我国现行税制中的环境保护措施主要包括:(1)增值税:对原材料中掺有不少于 30% 的煤矸石等废渣的建材产品和利用废液、废渣生产的黄金、白银在一定时期内给予免税优惠;(2)消费税:对环境造成污染的鞭炮、烟火、汽油、柴油以及摩托车、小汽车等消费品列入征收范围,并对小汽车按排气量大小确定高低不同的税率;(3)内资企业所得税:规定利用废液、废气、废渣等废弃物为主要原料进行生产的企业,可以在 5 年内减征和免征企业所得税;(4)外商投资企业和外国企业所得税:规定外国企业提供节约能源和防治环境污染方面的专有技术所取得的转让费收入,可减按 10% 的税率征收预提所得税,其中技术先进、条件优惠的,可给予免税。此外,我国现行的资源税、城镇土地使用税、土地增值税等税种也对保护环境不受污染、提高资源的使用效率、实现可持续发展有积极的作用。应当肯定,这些税收政策在减轻和改善我国环境污染,保护自然资源方面确实起到了一定的作用。但是,与其它政策相比,上述政策所发挥的作用还远远不够:(1)我国现行税制中缺少以保护环境为目的的专门税种,税收对环境保护的作用主要靠分散在某些税种中的税收优惠措施来得以实现,这样既限制了税收对环境污染的调控力度,也很难形成专门用于环保的税收收入;(2)现行税制中为了环保而采取的税收优惠措施的形式过于单一,仅限于减税和免税,缺乏针对性和灵活性,影响了税收优惠的实施效果;(3)在保护自然资源方面,现行的资源税也很不完善。

##### (二)可持续发展战略下完善我国绿色税收制度的建议

完善我国绿色税收制度的指导思想是:根据我国资源现状和特点,促进企业按物耗少、占地少、能耗小、运输少和技术密集、附加值高的原则发展,加强对能耗大、用水多、占地多、污染严重的重化工业的管理。基本思路是:在进一步完善现行保护环境和资源的税收措施的基础上,尽快开征环境保护税,使其成为“绿色税收”制度的主体税种,从而构建起一套科学完整的“绿色税收”制度。

1. 在排污等领域实行费改税,并开征新的环境保护税。首先,应将已经实行的排污费改为环境保护税。税收具有强制性、固定性、无偿性的特征,比收费更具有约束力。而且税收由税务机关统一征收,征收成本也比收费低。同时环境保护税收入将作为财政的专项支出,有严格的预算约束,

可以保障宝贵的环保资金的使用效率。因此,在排污等领域实行费改税已势在必行。这有利于税收政策措施在促进可持续发展方面发挥应有的作用。具体的措施包括:将二氧化硫排放费、水污染费、噪音费分别改为二氧化硫税、水污染税和噪音税。其次,对一切开发利用环境资源的单位和个人,按其对环境资源开发、利用程度和对环境污染破坏程度征收环境保护税。具体设计是:以排放“三废”和生产应税塑料包装物的企业、单位、和个人为纳税人;以工业废气、废水和固体废物及塑料包装物为课税对象;对不同的应税项目采用不同的计税依据。对“三废”排放行为,以排放量为计税依据从量课征,对应税塑料包装物,则根据纳税人的应税销售收入按比例税率课征;在税率的设定上不宜按全部成本定价,以防把税率定得过高,使得社会为环境保护付出太大的代价。此外,应将环境保护税确定为地方税,由地方税务局负责征收,并且环保税收入作为地方政府的专用基金全部用于环境保护开支。

2. 改革消费税,开征燃油税。我国消费税对汽油、柴油各规定了一档税率,以定额的方式征收税款,在当前国际油价大幅度上升的情况下,大大减少了国家的相关税收收入。因此,可考虑取消消费税中对汽油、柴油的课征,对汽油、柴油、重油等在其销售环节从价开征燃油税,一方面控制燃油的使用,保护大气环境;另一方面增加国家税收收入。可适当提高含铅汽油的税收负担,以抑制含铅汽油的消费。

3. 采取多种税收优惠政策引导企业走可持续发展之路。我国现行的有关可持续发展的税收优惠政策应在减税、免税的基础上综合运用加速折旧、投资抵免等手段对原有政策做出完善。首先,制订环保技术标准,对高新环保技术的研究、开发、转让、引进和使用予以税收鼓励。可供选择的措施包括:技术转让收入的税收减免、技术转让费的税收扣除、对引进环保技术的税收优惠等。其次,制定环保产业政策,促进环保产业的优先发展。如环保企业可享受一定的所得税的减免;在增值税优惠政策中,对企业购置的环保设备应允许进行进项抵扣,从而鼓励企业对先进环保设备的购置与使用;对环保设备实行加速折旧;鼓励环保投资包括吸引外资,实行环保投资退税;在内、外资企业所得税的有关政策中,对于企业采用先进环保技术改进环保设备、改革工艺、调整产品结构所发生的投资应给予税收抵免;对于环保产品在出口政策上给予税收支持等等。

4. 制定促进再生资源业发展的税收政策。再生资源业不仅有利于环境保护,而且也有利于资源使用效率的提高。目前,我国资源回收利用的潜力很大。据估算,我国每年可再生利用而未回收的废旧资源价值将近 250 亿~300 亿元人民币。我国现行的增值税对再生资源业利用废旧物资允许按 10%作进项抵扣,在一定程度上促进了再生资源业的发展。今后,在绿色税收政策的制定上,还应进一步促进废旧物资的回收和利用。

5. 扩大资源税的征收范围。对资源课税的基本原则是普遍课征、级差调节。我国资源税的征收范围应尽可能包括所有应该给予保护的资源。而我国现行资源税征收范围过窄,仅对矿产品和盐类资源课税,起不到全面保护资源的作用。因此,应扩大资源税的征税范围,把矿藏和非矿藏资源列入其中。并且对非再生性、非替代性、稀缺性资源课以重税,以扩大资源的保护范围。此外,鉴于对土地课征的税种属于资源性质,所以,可将土地使用税、土地增值税并入资源税中,使资源税制更加规范、完善,以进一步促进我国资源的合理保护和开发。

#### 主要参考文献

1. 文英:《转型时期的税收理论与制度创新》,西南财经大学出版社 2001 年版。
2. 曼昆:《经济学原理》,北京大学出版社 1999 年版。
3. 王景东、王芳:《发展税收:论税收与可持续发展》,《税务与经济》2002 年第 4 期。
4. 安体富、龚辉文:《可持续发展与税收政策》,《涉外税务》1999 年第 12 期。

责任编辑:柏冬秀