

□ 王惠忠

开征环境保护税的设想

一、我国现行税制对环境保护的作用和局限性

(一)我国现行税制对环境保护的作用

我国现行税制和排污收费制度等结合在一起,对环境保护发挥着直接和间接的作用,主要表现在:

1. 流转税。我国《增值税暂行条例》对纳税人销售或进口自来水、煤气、暖气、石油液化气、天然气、化肥、农药、农膜等环境资源实行13%的低档税率。其目的在于促进国内、国际资源的优化配置,既能最大限度地利用有限的资源,又能减少环境污染。《土地增值税暂行条例》对土地经营者实行超额累进税率,也能起到限制土地过度开发,保护环境资源的作用。

2. 所得税。财政部、国家税务总局发出的《关于企业所得税若干优惠政策的通知》[财税字(94)001号]指出:企业利用废水、废气、废渣等废弃物为主要原料进行生产的,可在5年内减征或免征所得税。这旨在刺激企业开展综合利用和资源回收,尽可能减少环境污染。我国《外商投资企业和外国企业所得税法》规定:属于能源、交通、港口或国家鼓励的其他项目,可以减按15%的税率征收企业所得税。这是对能源、交通、港口等同环境保护密切相关的基础设施项目所实施的优惠政策。该法规又规定:对设在沿海经济开发区、经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业,减按24%的税率征收企业所得税,旨在促使企业和产品集中,

便于集中供气和集中处理污染,节省环境资源。《外商投资企业和外国企业所得税实施细则》中又规定:为改良土地、充分利用自然资源、生产高效低毒农药、节约能源、防治环境污染等方面提供的专有技术所取得的使用费,可以减按10%的税率征收,其中技术先进或者条件优惠的可以免征所得税。这样有利于环境保护技术的进步和环保产业的发展。另外《个人所得税法》中指出:对省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位以及外国组织、国际组织颁发的环境保护等方面的奖金可以免征个人所得税。这旨在刺激全社会参与环境保护活动的积极性。

3. 资源税。我国《资源税暂行条例》中规定:对原油、天然气、煤、其他非金属矿原矿、黑色和有色金属矿原矿、盐等七类资源征收资源税。资源税是为了调节开发、利用环境资源的单位和个人因资源优劣和开发条件的差别而形成的级差收入,有利于促进环境资源的合理开发、利用和节约。我国在现代化经济建设过程中出现的较为严重的环境污染是与我国资源利用率水平低直接相关的,因此,开征资源税对环境保护具有较大的作用。

4. 行为税。我国《固定资产投资方向调节税暂行条例》公布了一批国家禁止发展的项目,这些项目基本上是属于一些规模小、产品销路差、污染严重的“五小”工业。反之,对江河治理、水土保持、自然保护区建设、城市建设中的节能设施、城市煤气、污水、垃圾处理厂、转运站、城市园林绿地、资源综合利用、

提供环境保护技术等的固定资产投资实行零税率调节。以扶持有利于环境保护的经济活动,鼓励资源综合利用,刺激各经济主体增加环境保护投入和促进环境保护技术进步。

(二)我国现行税制对环境保护的局限性

我国现行税制和排污收费制度等手段相配合,对我国的环境保护确实发挥了一定的作用,但是,我们又必须看到,我国现行税制对环境保护所起的作用是十分有限的。这主要表现在:第一,现行税制对环境保护起一定作用的税种仅局限在增值税、所得税、资源税和固定资产投资方向调节税等少数几个税种上,仅靠这几个税种显然是不可能对社会生产和生活的各个环节和方面的环境问题进行调整的。第二,现行税制对环境保护起作用的有限的几个税种在各自范围内的覆盖面也十分有限,例如,我国现行资源税的范围过于狭窄,基本上只属于矿藏资源占用税的性质,而现在世界上很多国家资源税的范围除包括所有矿藏资源外,还包括土地资源、水资源、森林资源、草原资源、动植物资源、滩涂资源、海洋资源、地热资源等。第三,现行税制对环境保护的作用仅体现在税收留成、补贴、优惠等减免税手段上,而且减免税的强度不够大,因此,不能有效地刺激各经济主体和个人合理开发、利用环境资源,积极治理或减少环境污染的行为。第四,现行税制对环境保护的作用分散体现在少数几个税种上,没有形成一个以环境保护为目标,各税种、税制各要素相互配合、相互联系和制约的相对独立的环境保护税收体系。因此,我国现行税制是不能满足我国环境保护现状的需要的,特别是和我国市场经济条件下环境保护的要求不相适应的。

二、适时开征环境保护税

目前,我国已进入全面建设社会主义市场经济体制的新时期,迫切需要我们探索适应市场经济要求的环境保护手段。税收机制能够使环境破坏和环境污染的社会成本内在

化到各经济主体的生产成本和市场价格中,再通过市场机制的作用优化配置环境资源,使经济效益和环境效益有机统一起来。因此,应该在调整、补充和完善我国现有税制及排污收费制度的基础上,在我国现行税制内部建立起适合我国国情的相对独立的环境保护税收体系。

(一)环境保护税的主要税种

开发利用环境资源主要有两种方式,一是利用环境资源作为生产和生活的场所,获取生产产品所需的各种原材料、燃料、动力以及各种生活资料等,这会引起环境资源的破坏性损害;二是利用环境资源作为排污场所,这会引起环境资源的污染性损害。与此相适应,我国的环境保护税可分为两个大类,一是针对环境资源的破坏性损害征收环境资源税。环境资源税可对一切开发、利用环境资源的经济主体和个人按其所生产的产品数量、销量、或销售收入从量(从价)征收。二是针对环境资源的污染性损害征收环境污染税。环境污染税可对一切向环境资源排放污染物的经济主体或个人按其排放污染物的数量或浓度征收。

环境资源税的设置可以现行税制中的资源税为基础,通过拓宽资源税的征收范围,提高资源税的税负水平,完善资源税的计征办法而逐步形成。环境污染税的设置可在现行排污收费制度的基础上进行,可先选择若干对环境污染影响较大,具体操作又比较成熟的税种进行试点,逐步积累经验,然后再全面推开。例如,可先试行二氧化硫税、水污染税等。二氧化硫是一种主要的空气污染物,美国、德国、日本、挪威、荷兰等国目前都对排放二氧化硫征税。具体的征收办法有两种:一是对固定的大排放源进行定期监测,根据监测数据计税;二是对小排放源直接根据其所消耗燃料的含硫量计税。水污染税也是有些国家征收的环境污染税种之一。德国自1981年起全面征收水污染税。征收办法是以每个居

民一年的废水污染负荷为一“污染单位”，并以此为标准通过概算或个别计算的方式向排放废水者计税。荷兰的水污染税是以“人口当量税”的形式缴纳，一个“人口当量”是指一个标准居民年均排放的水污染物数量。生活污水，每个家庭按 3.5 个人口当量计税。工业污水，对于污染负荷低于 10 个人口当量的小企业，按 3 个“人口当量户”计税；对于污染负荷不超过 1000 个人口当量的企业，通常根据污染系数计税，污染系数是根据消耗的原料、燃料和雇员人数等与污染负荷之间的关系计算出来的；对污染负荷超 1000 个人口当量的企业，根据其工业废水的平均流量计税。

（二）环境保护税税率的设计

环境保护税税率的设计十分复杂，必须在估算环境资源损害和治理费用的基础上，经过全面详细的计算才能确定，因此这里只能提一些在设计税率时应该遵循的原则：

1. 环境资源税税额应大于环境资源破坏性损害的补偿费用，环境污染税税额应大于治理污染费用和设施运转费用。只有这样才能使各经济主体和个人承担起其开发、利用环境资源的社会成本，并准确地指明他们经济活动的机会成本，促使他们从自身利益最大化出发，在原材料、燃料和动力的使用种类和数量，工艺流程设计，治理污染，减少生产或支付税收等方面进行决策。否则，会产生某些经济主体和个人宁愿缴纳环境保护税，而不愿合理开发、利用环境资源，防治和减少环境污染的情况。

2. 环境资源税要对再生性资源、非再生性资源、非替代性资源和稀缺性资源实行差别税率。总的原则是对再生性环境资源的税率可定的低一些，对非再生性、非替代性和稀缺性环境资源的税率可定的高一些。这样才能促使环境资源的合理开发和科学利用，实现环境资源配置的最佳整体效益和长远效益。

3. 环境污染税要对多因子叠加征税，要

根据排放浓度和排放时间累进征税。各经济主体和个人所排放的污染物中，如果含有两种以上的污染物，应按国家规定的污染物排放标准，征收两种以上污染物的税，以促使各经济主体和个人对多种污染物进行治理。随各经济主体和个人污染物排放浓度的增加和排放时间的延长，税率应累进提高。

4. 要根据环境资源破坏性损害和污染性损害的大小实行差别税率。对环境资源破坏性损害和污染性损害一般的，税率可定得低一些，否则，税率应定得高一些。

（三）环境保护税的减免税优惠

环境保护税的调控手段中还包括对有利于环境保护的经济活动给予减免税优惠。

首先要继续对“三废”综合利用和向环保产业投资给予税收优惠，而且要把优惠的范围扩大到环保机械设备制造，环保工程的设计、施工、安装，生态工程等领域，并对环保产业新产品、新技术的试制和研制以及消化吸收外来环保技术等给予更大优惠。

其次，对积极购置机器设备防治污染，改进技术、工艺流程、设备、生产高产出低消耗产品减少环境污染等的各经济主体和个人给予减免税优惠。

（四）环境保护税的征收

环境保护税的征收可以由国家税务机关委托环境保护部门进行。因为环境保护税的征收需要配备专业技术人员、测试设备和计算设备，要花费时间对环境资源的破坏程度进行度量，对污染物排放浓度进行测定，对固定的大排放源进行定期监测和追踪监测等，这需要大量的人、财、物力和时间，如果税务机关直接去征收环境保护税，显然操作成本太大。而我国环境保护部门在多年的业务工作中，特别是在排污收费的实践中，已经培养了一大批专业技术人员，添置了必要的设备，积累了大量的经验，并在全国范围内建立了多层次的环境监测网络等。因此，由国家税务机关委托环境保护部门征收环境保护税，

可以大大减低操作成本,而且还有利于形成国家税务机关、环境保护部门和纳税人之间互为监督、互相制约、依法征税的征管机制。

三、征收环境保护税的作用

(一)征收环境保护税有利于强化全民族的环境保护意识

税收是国家凭借政治权力,按照法律规定的标准,对单位和个人强制地、无偿地取得财政收入所发生的一种特殊分配活动。环境保护税作为国家税收的一种,是国家法律的组成部分,凡利用环境资源、污染环境的经济主体或个人都必须依法纳税,否则就要受到法律制裁。因此,开征环境保护税,逐步形成相对独立的环境保护税收体系,可使全民族受到一次环境保护的法制教育。有关经济主体和个人在缴纳环境保护税的过程中,也能清醒地意识到保护环境的法律责任,树立起环境资源的价值观念,从而自觉地把保护环境的思维方式纳入到自己的经济活动中去。

(二)征收环境保护税有利于环境效益和经济效益的有机统一

征收环境保护税后,环境资源价值和环境污染所造成的损害和其他生产要素一起共同构成产品的生产成本,并深入到社会再生产各个环节和经济活动各个方面。这时,环境效益的经济计量纳入了经济效益的考核之中,环境效益就与各经济主体和个人的经济效益乃至整个国民经济的效益联系在一起。从而有利于促使各经济主体和个人以追求利

润最大化出发,努力降低包括环境资源在内的生产成本,并能促使国家把环境保护纳入国民经济和社会发展计划。

(三)征收环境保护税有利于对环境保护进行宏观的、长远的考虑

征收环境保护税后,可以避免实行排污收费制度中存在的排污费不能有效地集中使用,或在返还中被挪作他用的弊端,环境保护税收是国库收入,可由政府有效地集中起来,从全社会整体利益和长远利益出发,用于环境综合整治项目、污染集中控制项目、大中型环境保护示范工程等,从而促进环境基础设施的建设,提高综合防治污染的能力。

(四)征收环境保护税将促使产业结构和资源配置向有利于环境的方向调整

在一定时期,工业技术状况不同的企业,在生产同一产品时,其技术装备和管理水平不尽相同,致使单位产量所消耗的环境资源或排放的污染物各不相同。征收环境保护税后,原来消耗高、污染大的企业首先受到生产成本提高、利润减少的压力,迫使其退出这一行业而转向能降低成本、增加利润的行业。仍留在该行业中的企业,为了维持其产品的市场竞争力和利润,必然强化管理,加速技术改造和设备更新,投资污染治理项目,使治理污染的边际成本与环境保护税相当。从而使产业结构和资源配置向环境资源利用合理化、污染物排放减量化,对环境无污染或少污染的方向调整。