

# 关于构建我国绿色税收体系的路径研究

邓美珍, 张萍香

(福州外语外贸学院, 福建 福州 350202)

**摘 要:** 为了有效地防治资源浪费和环境污染, 进一步落实国家节能环保的政策, 作为经济手段的绿色税收将是我国节能环保的必要手段之一。然而, 目前我国还未形成系统与行之有效的绿色税收体系。因此, 借鉴西方发达国家建立绿色税收体系的经验, 提出调整原有税制、开征新的绿色税种和完善绿色税收优惠措施等构建我国绿色税收体系路径的建议。

**关键词:** 绿色税收; 绿色税收体系; 环境保护税; 绿色税种; 节能环保

**中图分类号:** F810.42

**文献标志码:** A

**文章编号:** 1674-2494(2015)03-0042-07

随着全球工业化进程和经济发展的进一步加快, 我国在经济迅速发展的同时, 资源浪费与环境污染日趋严重, 资源环境问题已成为制约我国经济发展的重要因素。为了杜绝西方国家“先污染, 后治理”严重后果的发生, 我国政府也逐渐意识到环境保护的重要性, 从“十二五”规划提出“开征环境税”, 不难看出我国政府对加强环境保护的决心。为了更加有效地预防与治理资源浪费和环境污染, 我们国家除了采取法律、行政等手段, 还应考虑作为经济杠杆的税收, 即采用绿色税收的经济手段。然而, 目前我国“绿色税收”政策还不完善, 更没有形成系统与行之有效的“绿色税收”体系。如何构建和完善现行的绿色税收体系, 已成为我国税收理论界学者们面临的一个重要课题。本文立足于“十二五”规划战略目标从我国国情以及现行税制出发对构建我国绿色税制体系的路径进行探讨, 拟为完善我国绿色税收制度提出一些对策建议。

## 一、绿色税收体系的理论探讨

### (一) 绿色税收及绿色税收体系的内涵

“绿色”代表了生物乃至生命的基本颜色。因此, 国际上通常把涉及自然资源以及环境保护的相关事物冠以“绿色”的名称。诸如绿色蔬菜、绿色环保、绿色经济等等, 当然也包括本文的中心词“绿色税收”。绿色税收的内涵目前国际上尚未形成统一的认识, 但不管是何种说法, 它的基本内容都是一致的, 即围绕着如何应用税收手段来实现合理利用自然资源和保护环境的目<sup>[1]</sup>。笔者认为, 绿色税收就是“绿色”与“税收”的结合, 即国家为了落实节能环保的宏观政策, 依靠税收征收以及税收减免等方式来控制资源的浪费与环境的破坏而形成的一类税。而绿色税收体系则是指一个国家在一定时期内所有具有生态保护功能的税收制度的组合。该体系横向包括多种绿色税种和具有“绿色作用”的一般税种, 纵向包括各个税种的法律构成要素, 诸如纳税人、征税对象、计税依据、税率、税收优惠等等。

收稿日期: 2015-03-20

基金项目: 福建省教育厅社科 B 类项目“关于构建我国绿色税收体系的路径研究”(JB13334S)

作者简介: 邓美珍(1985-), 女, 福建福州人, 讲师, 管理学硕士, 主要研究方向为财务管理、税法。

## (二)环境库兹涅茨曲线

### 1.环境库兹涅茨曲线

环境库兹涅茨曲线起源于1955年西蒙·库兹涅茨提出的Kuznets curve。库兹涅茨认为收入差异会随着经济的发展先增大而后缩小。在以人均GDP(反映地区的经济发展水平)为横坐标、收入差异为纵坐标的二围坐标图上呈倒“U”形。在经济发展的过程中,环境往往先是变得恶化,而后得到改善,即环境退化水平随着经济的发展也是先增大后缩小。因此,环境经济学家就把这种倒“U”型曲线称为环境库兹涅茨曲线。如图1和图2所示。

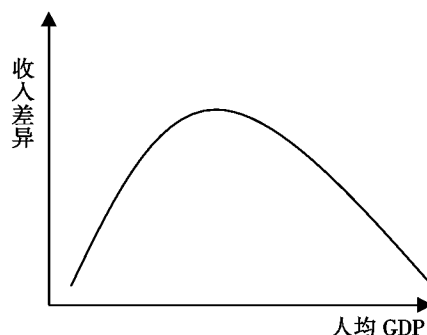


图1 库兹涅茨曲线

### 2.环境库兹涅茨曲线的启示

由于各个国家各个地区环保意识的差异,环境经济学家也对环境库兹涅茨曲线进行了多样化的拓展,环境库兹涅茨曲线也就呈现了好几种情况(如图3)。图中的生态不可逆阈值是指遭污染与破坏的生态环境将无法恢复的环境退化水平的最低值,即如果环境退化超过生态不可逆阈值,那遭污染的生态环境将无法恢复。图3中曲线A是不考虑环境成本的环境库兹涅茨曲线,由于重经济轻环保,一心追求经济的快速发展而忽略环境的保护,环境退化就很可能超出生态不可逆阈值水平,遭破坏的环境无法恢复,生生不息的生态环境也遭破坏;曲线B部分考虑了环境破坏成本,即通过制定相关标准、实行环保补贴等政策手段,使环境破坏水平整体下降、曲线整体下移,超出生态不可逆阈值的可能性也下降;曲线C为大部分考虑环境成本、重经济重环保下的环境库兹涅茨曲线,通过明确产权、内部化环境成本以及实行环保补贴与环破处罚等措施多管齐下,使曲线进一步下降,峰值进一步降低,经济发展对环境的破坏水平降到较低限度,有效地防止了经济起飞过程中对环境的不可逆破坏<sup>[2]</sup>。

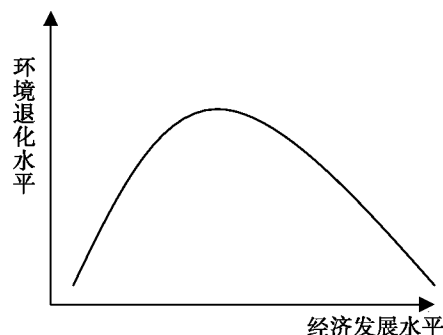


图2 环境库兹涅茨曲线

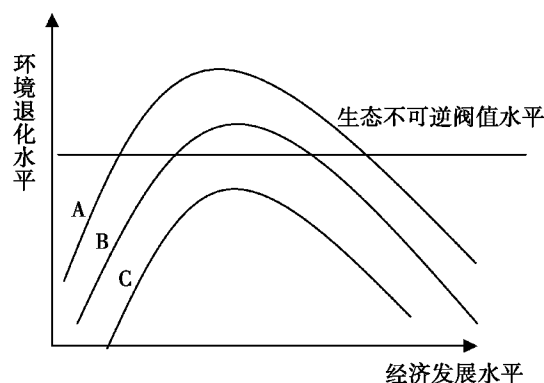


图3 环境库兹涅茨曲线的几种情况

从图3三条环境库兹涅茨曲线可看出,一个国家如果不断地追求经济增长而不采取生态防护措施,不实施可持续发展战略,必然导致严重的资源浪费和环境破坏,进而影响经济的增长乃至社会的稳定性,一旦环境破坏超过生态不可逆阈值,遭污染的生态环境将无法恢复,后果更是不堪设想。因此,我国既要追求经济增长又要避免库兹涅茨曲线峰值的进一步提高,就必须加大环境保护的措施,除了采取法律、行政等手段,还应考虑作为经济杠杆的税收,即采用绿色税收的经济手段。因为税收是国家为实现公共财政职能(如维护城市建设、保护资源等)强制向纳税人课征的,是国家获得财政收入的重要手段,取之于民、用之于民。

## 二、我国绿色税收政策实施的现状分析

### (一)现行的排污收费制度已不足以满足当下绿色环保的需求

目前,我国主要通过征收排污费筹集环境保护专项基金来治理环境污染,这种措施也取得了一定

的成效,然而,随着我国工业化进程的加快,环境污染的日益严重,排污收费制度也暴出其弊端。主要体现在:首先,污染物收费范围太窄。现行2003年新出台的排污收费制度对污染物收费的项目仍然以工业污染物为主,而对于家庭生活垃圾、放射性污染物、汽车尾气污染均未并入征费范围。其次,收费标准偏低,环境治理成本偏高。从当前我国环境污染的程度,以及众多企业宁可交排污费来购买“污染权”。“重生产轻治理污染”的不正常现象可看出,现行收费标准普遍偏低,虽然其收费标准的制度主要是出于我国经济发展仍处主体地位以及企业的承受力考虑,但这无疑给将来的环境保护工作埋下隐患,也不利于国家的可持续发展,更违背了排污收费制度制定的初衷<sup>[9]</sup>。最后,排污收费属于“事后惩罚”,不利于绿色环保激励约束机制的建立。由于排污收费是对超标排污单位进行的事后惩罚,只会起到约束“污染环境”行为的发生,却不足以事前激励相关企业合理利用资源及保护环境。加之,由于现行污染检测手段落后和一些地方环保部门的惰政,致使现行排污收费的约束作用也有所削弱。

## (二)涉及环境保护的绿色税种“绿色程度”不够,发挥作用有限

在现行的税收体系中,涉及环境保护的绿色税种主要有资源税、消费税、城市维护建设税及车船使用税等税种。这些税种从环保角度来看,调节力度还不够。

### 1. 资源税

资源税是以调节资源级差收入和体现国有资源的使用有偿性为主要目的,对开采或生产原油、天然气、应税矿产品、盐等自然资源的单位或个人进行征收的一种税。该税制的不合理处严重地限制了资源税环保功能的实现。主要体现在:

第一,资源税征税项目不全,征税范围偏窄。资源税主要是针对不可再生的矿产品和盐类资源征税,而对于非矿产品资源以及森林、水、草场等可再生资源则未并入其征税范围,以致森林被过度采伐、水土流失、沙漠化等自然资源被破坏的现象日益严重,起不到全面保护自然资源的作用,严重影响了可持续发展。

第二,税率设计不合理且偏低。一是我国资源税税率的设计没有考虑资源开采后对环境的影响,进而无法鼓励企业选择低污染资源;二是除对原油和天然气采用从价计征外,其他应税产品均采用从量计征即税率为单位税额,跟资源价格无关,这也会在一定程度上造成资源的浪费<sup>[9]</sup>;三是税率无差别,无法更好地促进资源的合理开发。以煤矿资源为例,我国现行的资源税税率一律采用相同税率,并未对回采率不同的煤矿资源适用不同的税率,这样客观上会造成一种不合理的现象:回采率比较低的小煤矿相较于回采率高(较高的井下投入)的大煤矿,资源的耗费量大但却获得更多的收益。如某地区小煤窑的资源回采率为20%~30%,大煤矿的回采率普遍在75%以上,那么,一个10000万吨的煤田(按每吨煤10元计税),小煤矿至少使国家损失4.5亿元的税收,同时,还造成4500万吨煤矿资源无法再开采。

第三,计税依据有待完善。我国现行资源税是以纳税人生产应税产品的销售数量和自用数量为计税依据,而不考虑生产后未销或自用而积压的资源,这样必然导致生产者无序地开采资源,进而造成大量资源的积压和浪费。

### 2. 其他税种

(1)消费税。消费税的“绿色”体现在对鞭炮、焰火、柴油、汽油、小汽车、摩托车、轮胎等污染环境的消费品征收,在经过2006年与2009年的两次税制大变革后,消费税的税目、税率都有较大的调整,可仍然未将一些如电池、一次性塑料袋、煤炭、大气污染物等高污染、高能耗的资源并入征税范围,消费税促进资源节约与环境保护的作用有限。

(2)城市维护建设税。城建税的“绿色”则是体现在其税收专款专用,用以加强城市维护建设(包括环境治理),但它是以前增值税、消费税和营业税(简称“三税”)的实缴税额为计税依据的一种地方税,其税基不稳定,随着“三税”的变化而变化,从而影响环境治理的资金来源。

(3)车船使用税的征收主要按辆或载重吨位从量计征,同样没考虑车船使用对环境破坏程度等因

素,车船使用税征收额度相对较小,进而很难起到缓解交通拥挤以及减轻大气污染的作用。

### (三)“绿色税收”主体税种缺位

环境问题主要包括环境破坏与环境污染,那么,从保护环境出发的绿色税收体系也应围绕这两点,既要对资源的开发利用、破坏环境的行为征税,也要对污染环境的行为征税。从现有的绿色税种来看,除消费税主要体现为限制污染环境行为外,其余大部分均对资源的开发利用进行征税,这样的税收体系显然不符合环境保护的基本要求。综合世界各国的经验发现,征收环境保护税(简称“环保税”)能有效地筹集到环保资金并能相当程度地实现节约资源和保护环境的目的。然而,我国现行税收体系中“绿色税收”主体税种缺位,即缺少专门以污染环境的行为或产品为征税对象的主体税种。主体税种的缺位,既限制了税收环保功能的实现,也使得税收环保专项资金来源难以保证,进一步弱化了税收保护环境的作用。

### (四)有关环境保护方面的“绿色”税收优惠政策有待完善

我国现行税制中已包含有涉及环境保护方面的“绿色”税收优惠政策,然其优惠措施的形式过于单一,环保效果不佳。其优惠措施主要限于直接税收的减免,没有像发达国家那样充分利用加速折旧、投资税收抵免、再投资退税、延期纳税等间接优惠方式;另外,优惠政策主要体现在企业所得税和一些小税种上,而我国整个税收体系中,所得税的比重较小,这就决定了其税收优惠的作用有限,环保调控力度小。

## 三、国外绿色税收体系的特点和借鉴

### (一)国外绿色税收政策的特点

西方经济发达国家,如美国、荷兰及瑞典等,推行绿色税制起步早,已基本完成绿色税收体系的建立,也初步实现绿色环保的目标。结合这些绿色税制先行国的经验,我们不难发现,其绿色税收体系的建立主要从调整现行税制、开征生态税种以及调整与完善优惠措施等三条主线着手。

主线一:“绿色”调整现行税制。经济发达国家在“税制绿色化”上都采取了相对一致的措施,即以依据环保要求及环境破坏程度设计差别税率为主要手段。比如:瑞典将汽油分成清洁与不清洁两大类差别设计消费税税率,同时,对节能及环保机动车使用方面差别设计机动车税率<sup>[9]</sup>,旨在税收环保节能导向作用的发挥。

主线二:开征生态税种。各国都针对本国的国情,“对症”开征生态税种。例如,美国的绿色税收体系税种多,覆盖面广。主要包括损害臭氧层化学品的消费税、燃料税、煤炭税、开采税以及对固体废物处理的征税等。相较之,荷兰为保护环境而开征的生态税种税种繁多、详细明确。主要包括一般燃料税、水污染税、地下水税、剩余粪肥税、垃圾税、噪音税、能源控制税、土壤保护税、汽车特别税、石油产品的消费税、铀税等等,其中燃料税是荷兰目前最主要的环保税种<sup>[9]</sup>。而瑞典的绿色税收体系则以能源税为主,其他环保税种为辅,规模大,税种集中。如对石油、煤炭、天然气及其使用的副产品征收一般能源税,二氧化碳税、硫税、汽油和甲醇税、里程税、机动车税;对饮料容器、电池及化肥、农药的征税。

主线三:调整与完善优惠措施。各国在推行这条主线时,采取的措施主要包括:一是取消或调整现行税制中不利环保的优惠政策;如取消某些农业、工业、能源以及公路运输方面不利环保的补贴。二是完善优惠措施,旨在避免相关经济产业由于旧税废止与新税开征产生的消极影响。如美国推行的直接税收减免、投资税收抵免以及加速折旧,荷兰的环境投资补偿制度,瑞典的专款专用等。

### (二)国外绿色税收体系的借鉴意义

事实证明,国外经济发达国家的绿色税收体系的建立取得了显著的正面效果,对节能环保产生了积极的作用,值得我们构建绿色税收体系时借鉴。也就是说,我国也可借鉴外国经验从以上三条主线着手构建我国特色的绿色税收体系,即“绿色”调整现行税制、开征必要的绿色税种和完善绿色税收优惠政策。但由于各国经济、资源、环境均有异,我们在构建绿色税收体系时不可完全照搬他国经验,不

可一蹴而就,应根据本国国情因地制宜、循序渐进。

#### 四、构建我国绿色税收体系的具体路径

##### (一)“绿色”调整现行税制中涉及环境保护的税种

###### 1. 完善资源税

(1)扩大征税范围。基于绿色税收的环保理念以及税收征管的可操作性,应将一些非矿产品资源以及森林、水、草场等可再生资源并入其征税范围。

(2)适当提高单位税额,设置弹性差别税率。为了资源税环保调节作用更好的发挥,笔者认为,应适当调高非再生资源以及稀缺资源的产品税率,另外,对于矿资源依据其资源的回采率以及环境的修复率设置差别税率。

(3)完善资源税的计税依据与计税方法。为了防止生产者无序地开采资源进而造成资源的浪费,笔者认为:其一,课税方法仍是从量计征,计税依据应以生产数量取代原有的销售数量或自用数量;其二,课税方法应该从从量计征逐步过渡到从价计征。

###### 2. 完善其他税种

(1)消费税:一是将一些如电池、一次性塑料袋、煤炭、大气污染物等高污染、高能耗的资源并入征税范围,尤其是能源主体煤炭和主要的大气污染。从统计数据来看,全国大约70%的烟尘排放量、90%的SO<sub>2</sub>排放量、67%的氮氧化物以及70%的NO<sub>2</sub>来自于煤炭的燃烧,煤炭燃烧所造成的环境污染已然成为中国最大的大气污染问题。基于消费者的接受度,可考虑先选一些诸如煤炭、电池等环境污染性比较强的产品并入征税范围,而后再逐渐扩围消费税。二是继续推行差别税率,对有考虑环保的应税消费品区别对待,如区别对待有安装尾气净化装置的小汽车,给予减税或免税<sup>[9]</sup>。

(2)城市维护建设税:一来可改革城建税附加税的性质,使其拥有独立的计税依据或成为独立的税种;二来可将征税范围从城镇扩展到乡村,毕竟环境保护是需全国人民共同努力,改善城镇环境的同时也不应忽视乡村环境的保护。

(3)改革车船使用税:一来可根据车船使用对环境污染的程度设置差别税率或设置超额累进税率,高污染高税收;二来可给予环保节能型车船的生产方、销售方乃至购买使用方一定的税收优惠,促进环保节能型车船的生产与使用。

##### (二)费改税,开征新的绿色税种

我国现行税制中“带有绿色”的税种环境保护调度力度不够,另外,环保治污需要大量的资金投入,现行的“绿色收入”也不足以满足环保资金需求。因此,笔者认为,我们国家应借鉴西方发达国家的经验,开设新的绿色税种——环境保护税(简称环保税)。结合本文第二部分内容不难看出,在对排污收费的问题上,实行费改税已是必然的趋势。但考虑到我国目前尚无环境保护税制度建设方面的经验,我国环境保护税制度的建设应循序渐进,不可一蹴而成。建设过程中应注意以下几个问题:

###### 1. 纳税人的设计

纳税人即负有纳税义务的人,根据“谁污染,谁付费”的原则,环境保护税应该向环境污染者课征。

###### 2. 确定合理的征税范围

综合国外环保税的建设经验与本国国情,我国的环保税的征税范围可包括:空气污染税、水污染税、固体废物税、垃圾税以及噪音污染税等等。然而,征税范围的确定也应循序渐进,分步骤完成。比如,可先选择重点污染源和便于征管的课税对象纳入征税范围,等时机成熟即我国已有相当经验的基础上再逐步进行环境保护税扩围。目前,我国最大的环境问题属工业废气和各大江河的废水,因此,笔者认为,我国环境保护税征税范围的确定可分以下三步骤完成:首先,尽快出台工业废气和水污染的征税项目;其次,待时机成熟时开征固体废物及垃圾税;最后,设立噪音污染税目。

### 3. 确定合理的计税方法,设置准确的计税依据

通常情况下,破坏和污染环境的程度与污染物的价格无关,而是与污染物的数量相关。比如,SO<sub>2</sub>污染空气的程度主要取决于其排放量而非其价格。因此,环境保护税应采用从量定额的方法征税更加合理,同时,可依据污染物的排放量课税,对于难以确定排放量的,可根据污染源的生产能力估算其排放量。

### 4. 设计适中的税率

税率的设计应注意以下两个问题:第一,税率不宜过高也不宜过低。税率过高会抑制企业的生产活动,影响经济发展,而过低的税率起不到税收调控作用的发挥。另外,政府对排污者征收环境保护税主要是为了抑制排污行为,因此,环保税税率的设计应略高于企业采取治污措施的边际成本,否则就会发生企业宁可用环保税购买“污染权”的现象,那环保税的设立就名存实亡了。因此,笔者认为,环保税税率可依据治污的边际成本设计,边际成本=清理污染物的全部成本的增加量除以污染物的清理数量或减少量。第二,采用差别税率。由于环境问题的复杂性,同样的污染物也会因各地区环境差异导致污染环境的程度差别,为了体现税收的公平性与政策的灵活性,应实行差别税率。具体税率的制定应根据各地的气候条件、人口密度和环境清洁需求度确定。

### 5. 选择科学的征管办法

首先,合理确定征管部门。环保税属国家强行征收的税收,原则上应由税务部门征收,但由于税务部门缺乏环保税的征收经验,尤其是污染物的监测更非其所长,而环保部门却有丰富的排污收费经验。因此,笔者认为,环保税的征管应由税务部门和环保部门共同配合进行,以税务部门为主,环保部门为辅,由环保部门负责环境管理和环境监测并负责给税务部门提供污染数据,税务部门负责一切征税事宜<sup>[7]</sup>。这样,既发挥了环保部门的熟悉业务的经验优势,又发挥了税务部门强制征收的作用。

其次,明确税收征收管辖权。环境保护事业的发展关系到整个国家乃至每个国民的切身利益,环境保护重任在肩,以往大多生态防护工程的建设都是由国家投资,而国家所直接获得的环保类税收明显不足,权利与义务不对等。而对于只对局部环境产生影响的征税对象,如噪声、生活垃圾等等,如果并入中央管理税,那就势必无法调动地方的积极性,对防污环保也起不了作用。因此,该税种应作为共享税,由中央和地方共同管理。

最后,成立专项基金,确保专款专用。我国应借鉴外国环保税征管经验,设立专项基金,由专门的管理委员会负责专项基金的调度使用,专款专用。比如,对国家的生态防护工程进行专项使用,扶持中小企业购买和使用环保设备等等,只有这样,环保税才能发挥环保作用,真正地实现税收的“取之于民,用之于民”。

### (三)完善绿色税收优惠政策

我国绿色税收体系应采取多种税收优惠政策促进可持续发展。首先,税收鼓励高新环保技术的研发、转让、引进和使用。如直接减免技术转让收入的税收。其次,对环保设备实行投资税收抵免或加速折旧,鼓励企业引进和使用环保设备。再次,吸引外资,实行环保投资退税<sup>[8]</sup>。最后,取消或调整现行税制中不利于环保的优惠政策,如,取消或下调农药、农膜特别是具有剧毒严重污染环境的农药的补贴。

总之,绿色税收体系的建立不能一蹴而就,应循序渐进,分步进行,先调整原有绿色税种,逐步开征新税种,最终建立较完善的绿色税收体系。

### 参考文献:

- [1]李克桥.完善我国绿色税收体系问题研究[D].保定:河北大学,2010.
- [2]邵钰.关于构建我国绿色税收体系的探讨[D].天津:天津财经大学,2006.
- [3]宋晓红.论我国排污收费制度的改革[D].南京:南京师范大学,2011.
- [4]吴艳芳.绿色税收与经济可持续发展[J].税务研究,2006(10):16-19.

- [5]郑 帅.“绿色税制”的国际比较与借鉴[J].改革之窗,2008(10):6-9.  
[6]王金南.2020年中国能源与环境面临的挑战与对策[N].经济参考报,2005-11-06(4).  
[7]左晓龙.绿色税收理论及我国绿色税制体系的构建[D].保定:河北大学,2010.  
[8]李淑杰.建立中国的绿色税收体系[J].经济研究,2005(10):61-62.

## The Research on Building the Path of Our Country's Green Taxation System

Deng Meizhen, Zhang Pingxiang

(Fuzhou College of Foreign Studies and Trade, Fuzhou, Fujian 350202, China)

**Abstract:** In order to effectively control resource waste and environmental pollution, and to further implement the national policy of energy conservation and environmental protection, green tax as an economic method will be one of the necessary means of energy conservation and environmental protection in our country. However, at present our country has not formed systemic and effective green taxation system. So the paper, based on the experience of the western developed countries setting up green taxation system, put forward the suggestion of the path to establish our country's green taxation system such as adjusting existing tax system, the introduction of new green taxes and improving the green tax incentives.

**Key words:** green taxation; green taxation system; the environmental protection tax; green taxes; energy conservation and environmental protection

(责任编辑 陈 静)

(上接第 27 页)

- [6]马克思,恩格斯.德意志意识形态[M].北京:人民出版社,1960.  
[7]马克思.哥达纲领批判[M].北京:人民出版社,1997.  
[8]恩格斯.社会主义从空想到科学的发展[M]//马克思恩格斯文集:第3卷.北京:人民出版社,2009.

## Innovative Study on Marx's Country Demolishment's Theory by Rousseau

Li Nan<sup>1</sup>, Yu Shaoyan<sup>2</sup>

(1. College of Political Science and Law, Hebei University, Baoding, Hebei 071002, China; 2. Baoding University, Baoding, Hebei 071000, China)

**Abstract:** In Rousseau's eyes, country demolition is attributed to its own internal factors. He thinks general will is the life of the country. If it is replaced by self-imposed will, the country violates the requirements of the nature. Rousseau's country demolition theory as an organism, has its own life course, because it tells us the nation's historic, and provides us with an ideal dimension beyond the country. On the other hand, Marx is ascribed country demolition to the result of productivity and production relations contradictory movement, and it marks the arrival of communism.

**Key words:** Marx; Rousseau; general will; communism; ideal dimension; country demolition

(责任编辑 张春生)