

各国环境税制根据完整程度不同可划分为零散型、简单型、重点型、完整型4个层次。国际经验表明税或费的选择取决于污染物特性和政府机构设置;环境税制的设置应当符合“收入中性”原则,协调环境效益和收入效益,重视税率的行为调节作用。我国应当夯实法律基础,将环境税纳入现有税费体系,率先对主要污染物征收排放税,逐步拓展征收范围,基于征管能力和对经济的影响确定合理的税基,依据对环境的影响程度设置差别税率,制定阶段性收入使用方案。

环境税国际经验及对中国启示

■ 魏珣 马中 / 中国人民大学环境学院

环境税的国际比较

环境税制体系归纳

发达国家大多已开征专门的环境税种,虽征收对象与方法不尽相同,大体上可以总结为污染排放税、能源消费税、机动车税和资源税等(见表1)。

基于对税种、税目的总结,可根据税制体系的完整程度,将世界各国的环境税制划分为四个层次,即零散型、简单型、重点型、完整型。其主要特点和作用(见表2)。

其中完整型税制结合“绿色财政改革”经历了比较全面彻底的结构调整,逐渐实现了税收负担从所得税向消费税的转移,形成了较为完整的环境税收体系并逐步纳入国家税收体系,而且一般整个税制体系层次分明,税率变化明显。重点型税制仅在原有税收体系的基础上做出有针对性的调整,与完整型相比产品税的设计与征收明显滞后。简单型税制与前两者相比对能源产品的税收比较宽

松,体现在其汽油和柴油税率较低。

实施现状

污染税 在现实中,最有影响的通常是污染税。污染税是对污染物或污染行为征收的一种税,以污染排放量或产品消耗量为依据,课税对象包括废气、废水、垃圾、噪声和农业污染物五大类,以对废气和废水排放征收的污染税为例。

对废气课征的污染税主要针对 SO_2 、 NO_x 。1972年,美国率先开征硫税,随后,瑞典、荷兰、挪威、日本、德国等也相继开征。总体来说,硫税注重其调节行为的作用,而非以筹集资金为目的;课税对象为燃料油、泥炭、煤等化石燃料,各国根据自身的能源结构确定的征税范围略有差别;多数国家选择按燃料含硫量征税,但税率相差较大,主要取决于各国的 SO_2 削减成本、削减目标以及所要达到的刺激性目的;不过各国设税之初一般采用低税率,或者较小

的征收范围,随着该税种的完善,根据政策目标的需要,逐步进行调整。对于 NO_x 税,目前法国、瑞典、西班牙等国都是按氮氧化物的排放量征税,范围仅限于 NO_x 排放量大的行业,控制重点污染源。

水污染税一般按废水排放量定额征收,但由于废水中污染物种类和浓度各异,对水的污染程度自然也不同,对废水征税需确定一个废水排放的“标准单位”,纳税人的废水排放量根据其污染浓度折换成标准单位后纳税。德国的水污染税制度比较健全。它以废水的“污染单位”(相当于一个居民一年的污染负荷)为基准,实行全国统一税率。开征第一年的税率为每“污染单位”12马克,此后不断提高,2007年税率已达35.79欧元/污染单位,并规定进行污水处理设施投资的可减税。荷兰同时在国家和地方两个层次对污水排放征税,具体根据污水排放数量和污染程度不同确定征收标准,2007年税率为46.06欧元/污染当量。对于污染量低于5单位污染

表 1 典型国家税收体系分类汇总

国 家		独立环境税				
		污 染 税			资 源 税	
		污染排放税	产 品 税			
	机 动 车 税		能 源 税	环境不友好产品		
完整型	丹 麦	水污染税、N 税、CFC，HFC，PFAC 和 SF ₆ ，SO ₂ 税	机动车注册税，机动车载重税，机动车保险税以及道路使用费	能源税（重油、煤、天然气等各种石油及煤产品）CO ₂ 税	纸制的手提袋、塑料袋、有机氯溶剂、饮料容器、一次性餐具、电灯泡和电容丝、农药、含聚乙烯的产品、NiCd 电池、轮胎	水资源费、渔业许可证费、狩猎许可证费、原材料费
重点型	德 国	污水排放费、有害废物收费	汽车税	矿物油税、电税、天然气税		水资源费
简单型	美 国	固体废弃物处理税（费）、噪声税、SO ₂ 税	汽油税、轮胎税、汽车使用税、汽车销售税和进口原油及其制品税	燃料税、CO ₂ 税	对损害臭氧层的化学品征收的消费税、环境收入税	开采税
	日 本	噪声税、SO ₂ 税	汽车销售税、汽车使用税	燃油税（汽油税、柴油税、石油液化气税）、CO ₂ 税、电力开发税		水资源税

来源：根据 OECD/EEA instruments database（2007）中各国税收情况表翻译整理得到。

表 2 基于完整性的环境税制分类框架

类别	特点	效应	典型国家
零散型	没有成体系的环境税制	缺乏对环境资源的有效保护	大多数发展中国家
简单型	较为简单的能源税、保护性强的税收优惠政策	对污染物排放、能源消耗有一定抑制作用，增加财政收入	众多非欧盟的 OECD 国家，如美国、日本、澳大利亚
重点型	以对能源产品多重征税和差别税率为重点	能源的消费水平明显下降、刺激污染物减排	德国、法国、英国
完整型	包括对环境不友好产品的征税	生态效益显著，除对能源、污染物作用之外，对其他环境不友好产品的消费行为调解作用显著	丹麦、芬兰、瑞典

低能源消耗，而对风力、水力等新型能源实行了免税及其他扶持措施，促进了其生产和消费的快速增长。

获得了环境税的“双重红利”效应 部分 OECD 国家还通过环境税的实施，实现双重目标：一是改善环境质量的环境目标，二是降低扭曲性税收的超额税负负担、增加就业等非环境目标。如德国生态税 1999 年税改正式实施到 2005 年，二氧化碳排放削减 2%~2.5%，能源消耗削减 16%，同时养老保险费率由 20.3% 下降为 19.5%。在税收收入使用方面，德国的环境税大部分进入财政收入的再循环，取得了良好的效果。2003 年，德国生态税收入比 1998 年增长 55%，总税负却降低 4%。

当量的家庭和小企业，实行定额征收。

碳税 二氧化碳税和能源消费税近年来倍受关注。CO₂ 税的实际征收，不是直接对二氧化碳的排放征收，而是对煤、石油、天然气等产生二氧化碳的化石燃料征收，其目的是减少燃料的使用，有时也笼统地称为“能源税”。大多数国家已开征，丹麦、荷兰等国普遍采取多重征税。

机动车税 机动车是能源的消耗大户，也是重要的污染源，机动车税的节约能源和保护环境的作用就显得格外重要。目前，征收机动车税的国家有荷兰、比利时、英国、韩国、日本、泰国、尼泊尔等。征税模式上主要有两种模式：一是以增值税加特别消费税为特征的传

统征税模式，主要代表是亚洲国家；二是以欧盟国家为代表的在机动车取得环节征收“机动车注册税”模式。

实施效果

减少污染排放，环境质量得到明显改善 尤其是硫税和碳税的开征，减少了大气污染的排放。例如，瑞典 1991 年开征的硫税使石油燃料的硫含量降至低于法定标准的 50%，轻油的硫含量也低于 0.076%（规定界限 0.2%），每年 SO₂ 排放量估计降低 1.9 万吨。

降低能源消耗和促进能源结构的优化 能源价格的大幅上涨使企业和居民广泛采用节能型产品、技术和生产工艺，降

低能源消耗，而对风力、水力等新型能源实行了免税及其他扶持措施，促进了其生产和消费的快速增长。获得了环境税的“双重红利”效应 部分 OECD 国家还通过环境税的实施，实现双重目标：一是改善环境质量的环境目标，二是降低扭曲性税收的超额税负负担、增加就业等非环境目标。如德国生态税 1999 年税改正式实施到 2005 年，二氧化碳排放削减 2%~2.5%，能源消耗削减 16%，同时养老保险费率由 20.3% 下降为 19.5%。在税收收入使用方面，德国的环境税大部分进入财政收入的再循环，取得了良好的效果。2003 年，德国生态税收入比 1998 年增长 55%，总税负却降低 4%。

经验总结

税与费的选择 对污染物排放征收税或是费，取

决于污染物的性质和相关政府部门机构设置。

费一般由环保部门管理和执行,与其他环境管理手段结合更加紧密;税则一般由税务部门管理和执行,环保部门配合;有些国家根据社会背景的特点采用了特殊形式,例如挪威采用基于信任的排放申报体系。

从污染物性质来看,污染税适合排放源稳定集中的污染物,比如荷兰的 SO_2 税;产品税适合不便于直接计量,且排放与产品有直接关系的污染物,像荷兰的燃料税和碳税。而水污染排放源分散不稳定,且与产品无关,适合排污收费。对于饮料容器等可回收产品可以采取押金返还制度。

“税收中性”与“收入中性”

税收中性原则是指尽量减少税收对市场的运行、以及纳税人和社会的额外损失负担的影响。环境税的目的是通过为环境资源建立一个合理的价格来调整市场主体的行为,以矫正市场失灵。这就决定了环境税不能完全遵守“税收中性”的原则。

很多OECD国家在环境税制改革中倡导“收入中性”原则,在一定程度上将税基由劳动所得转向环境污染,纳税人不会因为环境税的调整而增加额外负担。具体来说一般有3种做法,即环境税的收入用于降低个人所得税收入;税收返还用于降低雇主应缴纳的社会保障金;税收返还同时降低企业和雇员的其他税收负担。这些做法体现了这种设计适用于在总体税负水平较高的情况下减小开征新税可能遇到的阻力。

环境效果与收入效益的协调

OECD国家往往采用间接计税的方法征收污染排放税,如针对 SO_2 污染多采用硫税,即根据化石燃料中的硫含量进行课税而非基于 SO_2 排放量。这主要

是由于环境效果、征收管理成本和收入效益不能同时达到最优。

税基与污染关联越紧密,税收的刺激作用就越强。因此税基应与排放直接对应,但实践中对污染排放量的计量往往既困难又成本高昂。同时,环境税的最终目的是促进污染物减排,限制并减少环境不友好的产品和行为。随着环境质量逐步改善,环境税的税基也随之减少,导致了税收收入的不稳定。

重视税率的调节行为作用

实践表明,各个国家在制定环境税率时会充分重视其对企业和消费者的刺激作用,调节生产和消费行为。例如,采用较高的税率达到刺激效果,瑞典对具有污染的燃料油征税,结果导致其从市场消失。OECD国家另一个通常使用的方式是运用行业差别税率和产品差别税率。例如,芬兰的电税设置为两档,工业和温室种植业采用较低的税率,家庭和服务业采用较高的税率。瑞典的硫税也同样是根据同一燃料的含硫量而设置差别税率,含硫量越高税率越高,以此来鼓励低硫燃料的使用。

对中国的启示

中国建立环境税背景

从2004年以来,中国启动了新一轮的税制改革,消费税中增加了对石油制成品、实木地板、木制一次性筷子等征税项目以促进环境保护,企业所得税中依然有对环保产业、新能源开发利用的税收优惠。环境税的建立需要其他税种做出调整,各税种的变动反过来会导致环境税实施效果的不确定性。故而,中国环境税的建立应配合整个税制的调整进程。

环境税的设计既要考虑理论上的合理性,又要考虑实践中的可行性,税收

征管的效率、成本在很大程度上影响环境税的实施效果。我国的税收征管经验和技术尚存在缺陷,应采取循序渐进的方式,可以先从重点污染源和易于征管的课征对象入手,待取得经验、条件成熟后再扩大征收范围。

OECD国家的实践表明,设计环境税应以中国的基本国情为本,不能盲目照搬他国的做法,这样才能建立适合自身发展的环境税,并使之在现实的社会经济条件下切实可行。

国际经验对中国的启示

夯实法律基础 实行环境税必须建立强有力的法律基础,立法先行。可以以人大立法的形式颁布环境税法,协调现有环境法律(如水法、大气法等)行政规章中对排污收费、资源税等的规定,确立环境税的权威性,减少推行阻力,保障环境税的顺利实施。

纳入现有税费体系 环境税应该被纳入现有税费体系,平衡企业的所有税负,尽可能使环境税的实施不给企业带来额外负担,同时注意与排污费的协调。比如,中国要逐步提高传统化石能源的税率,合理调整能源价格中的税款比例,达到节能减排的目的,并适当增加对使用可再生能源的税收优惠,或者对较清洁能源实行差别税率等。再如,我国将 SO_2 的排放作为硬性指标在“十一五”规划中提出,对大的 SO_2 排放源已有统计和监控,这种条件下适宜采用 SO_2 税的形式;对于水污染物,则适合基于目前的排污收费,在扩大范围、提高费率、严格征收方面下功夫。

率先对主要污染物排放征税,逐步扩大征收范围、课税对象 OECD国家的环境税制经历了较长的发展时期已经相对完善,征税范围既包括燃油、运输工具,也对 NO_x 、噪音、塑料制品、垃圾等普遍课税。中国仍在市场经济体制完善过程中,环境税的实施存在

许多困难,可能阻碍环境税调控效果的全面发挥。故而我国在环境税制建设的初期,可以先对主要污染物征收污染排放税,不断积累经验、条件将能源燃料、化肥农药、臭氧层损耗物质等纳入环境税范畴。

合理设计税基 基于我国环境税的目的,在选择税基中应优先保证环境效果,尽可能降低征收管理成本,最后再考虑收入效益。环境税的设立不应过多强调税收收入的稳定性,因为尽管环境质量的改善会导致以污染量为税基的环境税税收收入的降低,但同时需要用于生态环境保护的公共支出也会减少。其次,在短期内,考虑到监测技术和成本以及污染者接受程度可以制定一个简化的税基,但是一个能够反映污染成本、资源价值的动态税基从长期来看还是十

分必要的。

细化税制,实行差别税率 一方面,中央政府和省政府可以都拥有税收征管权。省际或跨流域的环境问题应该由中央政府管理:比如淮河流域各地区的水污染费率应该由中央政府来制定;地方的环境问题应该由省一级政府负责,各省可以根据实际情况制定固体废弃物处置税(费)的细则。另一方面,根据同种征税对象对环境的影响程度不同制定差别税率,可以提供更准确的市场和价格信号,更有力地调节各经济主体的行为。

一些补偿措施运用得当也会提高环境税的实施效率,包括环境税实施前对某些行业的税率优惠或者特殊豁免;以及实施后的多种税收返还形式。应当依据中国的经济开放度、产业结构、税制特点等实际情况,做好不同行业的成

本-效益分析,对那些重要的敏感性自然资源以及危害大的污染物加征部分税款,对环保新产品、新技术开发以及综合利用和资源回收利用等环境“幼稚”产业,通过税收减免进行扶持。

制定阶段性收入使用方案 欲达到双重红利甚至多重红利的效应,需要环境税收入进入再循环。但是,中国目前采取专项税的方式实行专款专用。在我国目前环境问题亟待解决而环保资金却严重不足的情况下,专款专用可以作为一种有效的过渡措施,但从长期来看,为使环境税产生最大的社会福利效率则必须进行收入的再循环。基于对国际经验的总结,再循环的路径可以有3类:降低对于居民劳动和所得的税赋;降低对环境不友好产品的替代产品的税负;对采取节能减排措施的企业进行税收优惠。⑩

《环境保护》节能减排推进会

副会长单位

中国长江三峡工程开发总公司	核电秦山联营有限公司
青藏铁路建设总指挥部	金光纸业(中国)投资有限公司
太原钢铁(集团)有限公司	中国石化青岛炼化有限责任公司
中国石油兰州石化公司	保定国家高新区管委会
黄河万家寨水利枢纽有限公司	

会员单位

舟山朗熹发电有限责任公司	定海区环境保护局
潍坊乐港食品股份有限公司	山西省寿阳县化工燃料有限责任公司
湖北金洋冶金股份有限公司	山西临汾染化(集团)有限责任公司
翔鹭石化企业(厦门)有限公司	江苏长青农化股份有限公司
南京帝斯曼东方化工有限公司	河南省许昌县环境保护局
哈尔滨英霞科技发展集团有限公司	山西省襄汾县兴华中学
悦康药业集团有限公司	米技电子电器(上海)有限公司
闽东丛贸船舶实业有限公司	福建省莆田市万鑫金属制品有限公司
贵州黔南黔山资源开发有限公司	浙江以勒钢管有限公司