

中国环境税立法问题的几点思考

徐孟洲 谭柏平 谢增毅

目前,我国还没有专门的环境保护税种,只是在一些税种的规定中直接或间接地含有环保因素。下面拟就环境税立法中的主要问题谈谈我们的几点思考。

一、“环境税”的征税客体 and 法定名称问题

环境税是旨在保护环境和资源的国家税收,环境税应该是我国整个税种体系中一个独立的税种,其法律地位是与流转税、所得税等税种等同的。在环境税法定名称的寻找上,可否作如下考虑:

1 “环境税”:它是以环境中的物为征税对象的一种税。“环境税”的内容广泛,可看作一个广义的概念。它下面还可分为污染物税、环境能源税、环境资源税、环境关税等。而且,每一个名称下面还可再分,如污染物税可分为噪声税、垃圾税、二氧化碳税、硫税、有毒化学品税等。上面提及的环境资源税,也可称为生态环境税。

2 “环境污染税”:它以特定行为为征税对象,任何单位和个人造成环境污染和公害的行为,可以确定为征税客体。这些环境污染行为包括向环境排放废水、废气、废热、固体废物、噪声、放射性物质等行为。环境污染税的计税依据是所排放污染物的浓度或总量。这个名称还可以有另外的叫法,如称为环境保护税,不过这是从狭义上来解释的,它的课税客体不包括破坏自然资源的行为。

3 “环境消费税”:以消耗某种环境资源为征税对象,如美国对消耗臭氧的化学制品征税等。我国现行消费税虽然将鞭炮、焰火、汽油、摩托车和小汽车等污染环境的消费品纳入课征范围,而且对小汽车按照排气量大小确定差别税率,这在控制污染方面发挥了一定的作用,但未能对含铅和无铅汽油、是否安装尾气净化装置的车辆加以区别,降低了税收对控制污染行为的作用。笔者提议的环境消费税,消耗的环境资源不仅仅包括汽油,还应包括天然气、煤、焦炭、重油、臭氧等等。具体范围可由税法确定。环境消费税在环境资源的生产和消费环节征收。

4 “环境资源税”:它以开发、使用、破坏自然资源的行为作为课税对象。其名下有:“开采税”、“开发税”、“采伐税”、“土壤保护税”等。其纳税主体是开发、利用土地、森林、草地、水、矿产、地热、海洋等自然资源的社会组织和个人。计税依据由自然资源的稀缺程度和开发利用的程度共同确定,对不可再生、本国稀缺的自然资源可以课以重税。以行为作为课税对象的环境资源税,可以冠名为生态环境补偿税,或叫生态环境税。

环境资源税也可设计为以物为课税对象,名称包括化学燃料税、水资源税、矿产资源税、森林资源税和草原资源税等,主要体现环境资源的使用成本或价值。

徐孟洲:中国人民大学法学院教授。
谭柏平、谢增毅:中国人民大学法学院经济法专业硕士研究生。
谭立:《环境税的基本问题》,载于《法学杂志》,1999年第3期,第8—9页。

以上陈述的几个环境税名称中,“环境税”的名称显然范围过大,包罗万象,立法中难以界定其具体内容,实践也不好操作。“环境消费税”以几种消费的环境资源为课税对象,范围过于狭窄,对其他几种常见的污染行为如排放污水、排放噪声等不闻不问,也违背了环境税的立法宗旨。“环境资源税”只顾及自然资源的维护与利用,忽视了以税收手段抑制排污行为的作用。而“环境污染税”与“环境资源税”正好相反,忽视了破坏自然资源的行为。笔者认为,我国环境税立法,可以冠名为“环境保护税”,其具体内容分为两部分:一是环境污染税,对污染物或排污行为征税;二是环境资源税,对稀有资源或利用、破坏自然资源的行为征税。环境保护税这两部分内容,还应该包括环境税收优惠的法律制度。鉴于我国环境税立法仍处于酝酿阶段,没有现成的经验可资借鉴,加之国外的情况和我国也不尽相同。因此,笔者还认为,环境税立法可以首先采取以某种或某几种常见的、严重的环境污染物、稀有资源、污染行为或生态环境破坏行为作为课税对象,单独立法,以“暂行条例”的形式颁行,如制定《固体废物(垃圾)处置税暂行条例》《水污染税暂行条例》《空气污染税暂行条例》《汽油税暂行条例》《噪声污染税暂行条例》以及《水土保持税暂行条例》等等。环境保护税法律体系的建立不是一蹴而就的,而是一个逐步完善的过程,上述环境税种的单独立法,都是环境税法律体系完善的重要步骤。

二、中国环境税的立法宗旨问题

环境税是把环境污染和生态破坏的社会成本,内在化到生产成本和市场价格中去,再通过市场机制来分配环境资源的一种经济手段。环境税主要目的应当是为保护环境和可持续发展服务。这里,税收是手段,运用这个经济手段控制环境污染和保护改善环境、维护人类健康是环境税的立法宗旨。

改革开放之前,我国在经济建设中基本上忽视了对环境的保护,可以说,我国此时的经济效益是以牺牲环境效益为代价的。开征环境税虽然不是环境保护的唯一经济手段,但它却是一种规范的、有效的也是有力的手段,今后也应该是最重要的一种经济手段。这种手段以法律法规的形式固定下来,明确其立法宗旨,更有利于我国环境保护事业的健康发展。而且,税收作为政府筹集财政资金的重要工具和实施宏观调控的经济杠杆,还可以为环境保护事业筹集专项资金。综上所述,笔者认为,环境税立法确立前述的立法宗旨是适宜的。

三、中国环境税法的立法原则问题

1 环境保护和经济发展相协调的原则

这一原则在环境税中的体现主要有两层含义:一、发展经济不能牺牲环境。开征环境税会增加企业的成本,对经济的发展会有一定的影响,但基于保护环境的理念,我们仍然要开征环境税,尤其是对于那些严重的污染行为和破坏自然资源的行为,更是要课以重税,在这种情况下,要优先考虑环境的保护。二、环境保护要考虑其对经济发展的负面影响。开征环境税不能不考虑企业的税收负担,以及因此对经济带来的负面影响。这就要求立法者在环境税立法中应科学的设置环境税的纳税主体、课税客体和税率,运用环境税的税收优惠政策,考虑企业的整体税负。尤其是现在我国企业的税负整体偏重,大量国有企业处于亏损状态,在保护环境,开征环境税的同时,要把环境税对经济的负面影响降到最低限度。

2 税负和污染相适应的原则

这一原则要求“谁污染谁纳税”,对污染严重的物和行为课以重税,对污染轻微的物和行为实行较低的税率,对污染防治实施项目的建设实行零税率。随着各国普遍利用环境税来防止污染、治理环境,环境税收收入越来越成为各国筹措环保资金的主要来源。对环境

税的具体征税对象和课税税率的设计,大体是遵循税收收入和环保资金相当的原则。在税率上一般实行动态税率,即根据治理污染和保护环境所需资金不断调整具体的环境税税目的税率;有些国家对具体环境税税目的税率是每年公布一次的。动态税率的实行是税负和污染相适应原则的直接体现。这一原则的重要意义还在于:假定政府征收等于边际污染成本的税收,那么可使污染者的边际私人成本等于边际社会成本,边际私人收益等于边际社会收益,即把污染者的外部性成本(社会成本)内在化,使其面临真实的社会成本和收益;最终必能抑制或减少污染量,实现资源的优化配置。同时,这一原则的实施也有利于避免企业环境税负的畸轻畸重,实现税收的公平目标。

3 预防与治理相结合的原则

所谓预防是指预防一切环境污染或环境破坏造成的损害;所谓治理是指对一切环境污染或环境破坏所进行的治理。环境税的开征并不是简单的为环境的污染事后提供治理的资金,其首要的作用还在于防止污染。预防与治理相结合的原则是税收宏观调控和筹集资金双重功能的体现和运用。

四、中国环境税法规范的内容问题

构建我国的环境税法体系,设计其基本内容,首先应从完善现行的税制结构开始,绿色税制改革的重点应是目前与环境资源有关的资源税和消费税。另一方面,我国要大胆借鉴发达国家环境税法的立法经验,引入能源税、水资源税、含铅汽油消费税附加以及臭氧耗损物质(ODS)税。同时考虑从排污收费到污染税的可能改革。下面,笔者拟在前述的环境保护税的名下,选择几个主要的环境税种,就其内容作一些设想,当然,这还不能概括环境税法体系的全部内容:

1 垃圾税:是一种以抑制环境污染为目的,以垃圾(或叫固体废物)为课税对象的税种。垃圾税税率为定额税率,课税对象是工业垃圾和生活垃圾。纳税人为产生垃圾的企业事业单位和公民个人。垃圾税可规定一个起征点。征收的垃圾税税金,应该相当于处置垃圾所花费的资金(与此相适应,垃圾税也可称为垃圾处置税或固体废物处置税)。如奥地利联邦政府从1989年1月1日起征收垃圾税。按照规定,每吨家用垃圾征收40—50先令,每吨特殊垃圾征收200—500先令。

2 含铅汽油税:含铅汽油税是一种具有行为调节功能的税收,它是汽油消费税中的一个税目,应视为一种消费税附加。其征收对象是供机动车船使用的所有标号的含铅汽油和70#低标号汽油。纳税人是中国境内生产含铅汽油和70#汽油的生产厂家。其税率的确立应主要以在我国高标号汽油中占比例较大的90#汽油为依据。

3 污染排放税:是指根据污染者排放物数量或能产生有污染的产品数量征收的一种税收,也是最能直接体现环境税本质的一种税收。其征收依据是排放污染物的数量或能产生有污染的产品数量。纳税人是排放污染物或生产有污染的产品单位和个人。从长远的观点,排污收费宜改成征收污染排放税。不过,这种转变的前提是大大简化现行的收费标准,从以污染物排放量为征收依据转变到以产品生产或消费数量为征收依据,或者只征收少数污染物的排放税。污染排放税税率宜采用超额累进税率。税额的确定,以足够支付治理污染的费用为基准。

陈泉生:《环境法原则》,法律出版社1997年版,第72页。

这些税收并不是法律意义上的税种。确切地说,这些税收只是指对那些与环境有关的能源、资源和污染产品所征的各种税收。例如,所谓“能源税”是指对能源生产和消费环节征收各种税收的一个总称,并不是一种税种。

4 企业环境税: 企业环境税以生产或排放有毒性物质的企业为纳税人, 课税对象是有毒性物质或其排放会造成污染的物质。税率为从量定额税率。

5 水资源税: 是对水资源的开采和使用以及污染水资源的单位和个人征收的一种税。征税对象是对水资源的开采、使用行为以及污染水资源的行为。水资源包括地下水资源和地表水资源。我国现行的水资源费可改成水资源税, 并在现行的水资源费费率基础上, 根据各地区水资源的稀缺性和水污染程度确定差别幅度税率。全面提高水资源税税率。

上述的垃圾税、含铅汽油税、污染排放税和企业环境税, 可以归属于环境保护税名下的环境污染税, 而水资源税则归属于其名下的环境资源税。

五、环境税收优惠政策

我国现行税收体系也包含了一些环境税收优惠政策, 不过, 现行税制中考虑环境保护因素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。因此, 笔者主张, 环境税收优惠政策可做如下考虑:

首先, 在关税方面, 对出口的环境保护设施、材料可采用低关税率, 以扶持该类产品的生产。对国内目前不能生产的污染治理设备、环境监测和研究仪器以及环境无害化技术等进口产品, 减征进口关税; 在农业税方面, 对改良土壤、提高肥力、维持耕地面积、植树造林等有助于环境与资源保护的农业生产活动减免农业税; 在营业税方面, 对工业企业自销的综合利用产品、环境保护政策性亏损的经营活动等实行减免营业税或缓征营业税; 在消费税方面, 对清洁汽车、清洁能源以及获得环境标志和能源效率标志的家电产品和汽车, 减征消费税; 另外, 对经营环境公共设施的企业, 在征收营业税、增值税和城市维护建设税方面给予优惠。

其次, 为鼓励企业开发利用防止污染、节约能源等方面的设备、机器, 保护环境, 政府应采用加速折旧的方式来实现其环境目标。目前, 我国的加速折旧制度, 不仅加速折旧方式少, 而且, 相关规定也不明确。我国应该允许清洁能源企业、污染治理企业、环境公用事业以及环保示范工程项目加速投资折旧。

再次, 扩大固定资产投资方向调节税零税率政策的适用范围, 准确界定零税率调节税的适用项目类型; 界定朝阳产业——环境保护产业的范围, 在规定期限内对环境保护产业的企业实行税收优惠政策。此外, 对工业企业购入的环境保护设施允许扣减进项增值税额等, 也是属于环境税收优惠政策的范围。

目前, 我国税收优惠政策有不少都没有同国家产业政策结合起来, 与国家环境保护基本国策也缺乏系统地衔接。因此, 税收优惠政策亟待产业政策导向和规范化监管上加强, 要对与环境保护不一致的地方及时修正, 逐步建立健全系统、全面、科学、有效的环境税收优惠政策。

综上所述, 我们可以说, 环境税是适应市场经济要求的重要的环境保护手段, 是通过经济手段解决环境问题的主要方式, 也是提供环境保护资金的重要形式。在我国开征环境税, 既有其必要性, 又有其可行性。我们提出环境税立法的几个问题, 虽然是对环境税的一些设想, 但根本立足点还是在于改善我国目前的环境状况, 还祖国一片蓝天, 还公民一个清洁、舒适的生活环境。我们期待不久的将来环境税法体系的建立与完善, 并在我国整个税法体系中发挥其积极作用。

(责任编辑: 李 克)