

环境税改革，何处借力？

■文 | 吴健 于卿婵

环境税的发展需要多方面的推动因素，包括经济与环境矛盾日益凸显、环境经济手段亟待完善、财税体制改革以及税费关系调整的需要等。国际经验表明，从最初单纯为了环境保护的目的而设置环境税，到近十年来普遍因税制改革的需要为环境税的发展提供新的推动力，环境税发展的动因悄然发生变化。

这种变化提示我们，来自税制改革方面的因素在某些情况下可能是推动环境税发展的主导因素，对我国而言，环境税的改革不能只关注环境管理方面的因素，而忽略了税制改革的大背景。环境税的发展如果能够融入税制改革的潮流，毫无疑问将获得巨大的推动力。

我国环境税改革大势所趋

如果将对经济行为的税收调控分为“开采→生产（含排放）→消费”各环节，在我国的税收体系中，现行税种主要涉及资源的开采使用、节能环保产品的生产以及部分污染产品的消费3个环节。在我国的环境税收体系中，主要是通过多个环境相关税种（资源税、消费税的有关税目）和主体税种的税收

优惠条款（增值税和所得税）来间接的促进污染防治和生态保护，还没有设置以“不利于环境保护的行为”为课税对象的环境税类。

但过度依赖其他税种承担环境保护的功能并不合理：一是环境税与主体税种的功能定位不同，主体税种无法满足环境税以调控行为、筹集环保资金为主要职能的设税目的；二是过多的优惠措施会使税制复杂化，同时影响主体税种发挥其筹集收入、稳定经济等职能。

第一，主体税种与环境税的职能定位存在很大差别。增值税、企业所得税承担着筹集财政收入、调控宏观经济运行等重要职能。而环境税一般在税制体系中属于行为税，具有筹集收入和调节行为两种职能。其他外部条件保持稳定的情况下，环境税在环境效应和收入效应之间存在着一定的权衡关系。从长期来看，环境税的调节功能越强，环境税收入应该随着纳税人污染治理的加强和污染物排放或污染产品消费的减少而逐渐减少，也就是说，环境税的发展会使其越来越偏向于调节行为和调整外部不经济等问题，而弱化筹集收入的功能，这与主体税种的设税目的截然不同。

第二，增值税等主体税种中过多

的优惠措施会带来诸多弊端。过多的税收优惠规定不符合“税收中性”原则，容易扭曲社会资源配置，不利于税制的规范。此外，减免方式多样，使税制复杂化。现行增值税优惠有直接免税、即征即退、减半征收、投资退税等多种方式，不同的减免方式要求税务机关必须制定相应的减免税管理办法和操作流程。此外，企业所得税中涉及环保的减免标准不够清晰，不利于执行和征管。

第三，排污收费是我国针对污染控制实行的一项重要管理制度，也是与基于排放的环境税最为相近的管理手段，但是，两者也具有明显不同的特点和适用范围：排污收费在费率确定和排污费使用等方面更具有灵活性；而环境税比排污收费更具有严肃性，从征管角度体现了税制的权威性。针对所有的污染排放均采取征收排污费的方式，会带来很多弊端：一方面，对适用于环境税调控的范围，排污费因缺乏强制性导致没能达到理想的污染控制效果；另一方面，全面征收排污费需要耗费环境监察部门大量的人力，带来不必要的行政成本。因此，排污收费不能完全替代环境税来发挥环境保护的作用。

综上所述，从税制结构的角度分



◆ 在我国税收体系中，现行税种主要涉及资源的开采使用、节能环保产品的生产、以及部分污染产品的消费3个环节。

析，环境保护的功能应当由专门的环境税来承担，其主要发挥税收调节行为、组织收入的职能，前者要予以充分重视；随着经济发展和环境质量的改善，环境税调节行为的职能会越来越突出，而筹集收入的职能会逐渐弱化。不可过度依赖主体税种的税收优惠，否则，不仅会限制税收手段对污染控制的调控力度、对环境保护资金的筹集作用，而且会影响一些主体税种的职能发挥。

环境税改革的理论依据及实例

理论依据：“双重红利”理论

Goulder (1995) 和 Bovenberg (1999) 提出环境税“双重红利”的3种解释：一是“弱式双重红利”，指用环境税收入减少原有的扭曲性税收，减少税收的额外负担；二是“强式双重红利”，指通过环境税改革可以实现环境收益以及现行税收制度效率的改进，以提高福利水平；三是“就业双重红利”，指相对于改革之前，环境税改革在提高环境质量的同时促进就业。“双重红利”提出的“环境税可以替代其他扭曲税种”这

一福利效应，一定程度上为西方国家的生态税制改革（或环境财政改革）提供了依据。

经济合作与发展组织（OECD）国家的税制结构以所得税为主，税负较重，尤其在一些高福利的国家表现更为突出，由此给政府带来了财税改革的压力。在20世纪90年代，这些国家越来越多的运用市场机制来控制污染和提高资源的有效利用。在这种情况下，环境税的发展就与各国的财税体制改革联系起来。

为了避免税制改革带来过重的税负，OECD国家在环境财政改革中遵循“收入中性”原则，调整税收结构，即根据环境税收入的增加比例，相应的降低纳税人在其他方面的缴税额，减少某些现行税种对消费或生产

表1 德国生态税改革的具体措施

| 税率 | 1999年的税率 | 每年增加值 | 2003年的税率 |
|------|-------------------------|-----------------------|------------|
| 能源燃料 | | | |
| 重燃油 | 0 | 0.25芬尼/升 ¹ | 0.25芬尼/升 |
| 汽油 | 3.00芬尼/升 | 3.00芬尼/升 | 15.00芬尼/升 |
| 柴油 | 3.00芬尼/升 | 3.00芬尼/升 | 15.00芬尼/升 |
| 电力 | 1.00芬尼/千瓦时 | 0.25芬尼/千瓦时 | 2.00芬尼/千瓦时 |
| 天然气 | 0.16芬尼/千瓦时 ² | 0 | 0.16芬尼/千瓦时 |

备注：“1”于2000年一次增加；“2”于1999年一次性加征额。

产生的扭曲，政府没有税收收入的净增长。具体做法包括：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。可以说，环境税的改革侧重于税制结构的改进，使其朝着既有利于环境保护又能促进经济活动的方向发展，而不是新开征某一税种或者提高某些税率。这种做法很大程度上实现了环境税的“双重红利”效应。

实例：德国的生态税改革

20世纪90年代末，德国经济出现了高失业率及严重财政赤字局面；尤其是税制结构不合理，德国社会保险分担额与个人所得税之和（对劳动的课税）从1970年的45%上升至1997年的65%，而在该段时间，与环境相关的税收却从12%降至8.6%，这表明在这段时间内环境税收没有积极发展，劳动力成本反而大幅提高。与此同时，环境污染、生态破坏的趋势日益突出；气候变化问题引发的二氧化碳减排的压力增加。在失业、环境等多重因素困扰下，财税体制改革成为扭转上述状况的一个突破口。

1999年4月，德国《实施生态税收改革法》生效，标志着德国的生态税收改革正式启动。生态税改革的基本思想是：第一，必须降低阻碍德国经济发展的工资附加费，这样能有效的降低劳动力成本，从而促进就业，尤其是在手工业和服务业领域；第二，提高能源税收，降低对能源的消耗，节约油、气、煤等原料，减少自然资源的使用对环境造成的压力，减



◆我国主要通过多个环境相关税种和主体税种的税收优惠条款间接促进污染防治和生态保护，还未设置以“不利于环境保护的行为”为课税对象的环境税。

轻大气污染。德国政府采取的具体措施包括：分五个阶段对矿物油、天然气和电加收生态税，其税率提高幅度如表1所示；新增环境税收主要用于补贴新能源市场、减少企业的社会保险金（养老保险费），从而降低工资附加费等。生态税改革在环境与就业方面都取得了显著效果，呈现“双重红利”效应，表现为3个方面。第一，降低了能源消耗，2003年一次能源消耗量比1998年下降1.3%，单位国内GDP能耗下降2%以上。第二，改善了环境质量，1998—2003年，德国的能源税收由341亿欧元增至527亿

欧元，增长55%；在此期间，政府将增收部分的10%（约27亿欧元）用于生态项目建设。第三，缓解了就业压力，据德国经济研究所测算，5年间累计创造了25万个就业岗位。

因此，德国生态税改革内生于财税体制改革之中。在推进生态税改革的诸多因素中，增加就业、扭转财政赤字的迫切需要是生态税改革的宏观经济要求；缓解二氧化碳减排压力和控制污染是亟待解决的环境问题；调整不合理的税制结构，即减少对劳动的课税、增加对能源消费的课税，也成为推动改革的一个必要因素。

总之，税制理论和实践均表明，环境税制改革仅靠环境领域污染防治的单方面要求是不够的，环境税制改革内生于整个财税体制的改革，不可能偏离税制发展的总体规划和趋势。

借税制改革潮流推动环境税改革

我国于2004年启动了新一轮税制改革，致力于税负的结构调整，重视税收的调节功能，努力实现税收制度的绿色化。目前，不管是税制改革的总体目标、各税种的具体改革措施和征管机制的优化，都对我国环境税的构建提供了有利条件。

政策支持

2004年新一轮税制改革提出了六项目标，其中涉及环境税收的主要有两点：“第一，促进税收与经济、社会和自然的协调发展；强化税收优化资源配置，促进经济与社会之间的统筹协调。第二，规范政府分配方式，实施税费改革；合理的但适宜采用税收形式的收费要加快创造条件改为收税，不宜改为税的费可继续采用收费形式，但要尽可能转为预算内的规费形式。”就第一点目标而言，改革注重实现税制的绿色化，强调通过各种形式的税收促进环境与经济的协调发展。第二点目标主要针对费改税，一定程度上为我国排污费与

表2 环境税费占税收收入和GDP的比重

| 年份 \ 指标 | 与环境相关的税费收入 ¹ (亿元) | 税收总收入合计 (亿元) | 环境税费的收入占税收总收入比重 (%) | GDP (亿元) | 环境税费的收入占GDP比重 (%) |
|---------|------------------------------|--------------|---------------------|-----------|-------------------|
| 2002 | 610.02 | 17636.45 | 3.46 | 120332.70 | 0.51 |
| 2003 | 684.38 | 20017.31 | 3.42 | 135822.80 | 0.50 |
| 2004 | 932.35 | 24165.68 | 3.86 | 159878.30 | 0.58 |
| 2005 | 1094.47 | 28778.54 | 3.80 | 183217.40 | 0.60 |
| 2006 | 1399.89 | 34804.35 | 4.02 | 211923.50 | 0.66 |
| 2007 | 1798.78 | 45621.97 | 3.94 | 249529.90 | 0.72 |
| 平均 | — | — | 3.75 | — | 0.59 |

备注：“1”该指标的统计口径为：国内消费税（消费税收入中扣除了与环保不相关的烟、酒收入，将剩余部分收入作为与环保相关的收入）、资源税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税、排污费；车船税在2007年以前是车船使用税和车船使用牌照税的合计数。

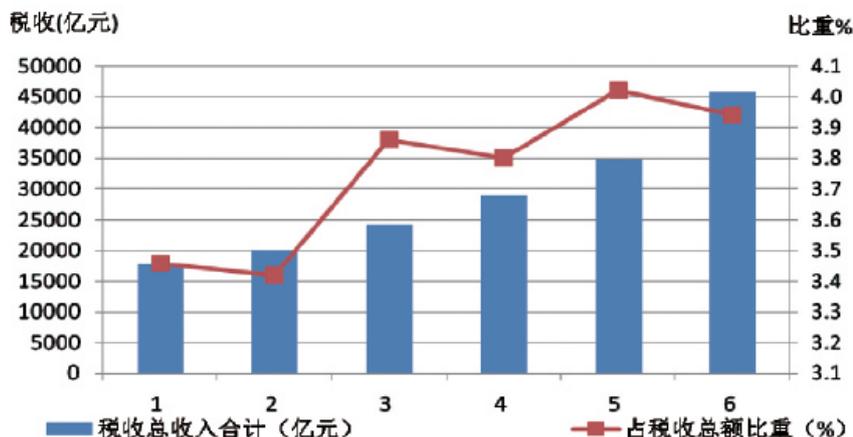


图1 与环境相关的税费收入与税收总收入的比较

环境税之间的协调和转换提供了推动力和政策依据。

此外，国家环境保护“十一五”规划也提出了完善环境经济政策，即“在资源税、消费税改革中充分考虑环境保护要求，探索建立环境税收制度”。2007年6月，国务院发布的《节能减排综合性工作方案》中又一次明确提出要“研究开征环境税”。这都为环境税的研究与实践提供了政策导向。

具备构建环境税的空间

构建新环境税的阻力之一通常是增加纳税人的税收负担，为解决这一困境，遵循“收入中性”原则的税制改革被OECD国家广泛应用。借鉴此经验，我国现阶段同样致力于税负的结构调整，增值税转型、统一内外资企业所得税等主体税种的改革措施能够产生一定的减收效应，可以为环境税的构建提供空间。

首先，增值税是我国现阶段收入最大的税种，其收入超过税收总额的1/3。2009年1月1日起，生产型增值税将转为消费型增值税，该措施会缩小税基，在保持税率基本不变的情况下，企业的税收负担会有不同程度的降低，相应减少财政收入。2008年，财政部税政司也对增值税转型的减收效应进行过估算，认为实施此项改革后，全国大概可以减轻纳税人负担1230多亿元，占2007年税收总收入的

2.63%。

其次，统一内外资企业所得税制度的基本内容包括适当降低税率、规范税前扣除、扩大税基、整顿和减少税收优惠等。由此，内资企业税收负担有所降低，财政会减收；但外资企业税收负担会有所提高，相应会增加税收收入。税前扣除和列支标准的提高属于减收因素；而税收优惠的减少会导致税基扩大，税收收入增加。据估算，税前扣除产生的减收因素和优惠减少带来的增收因素可以在一定程度上相互抵消；但由于内资企业在所得税总额中的比重远远大于外资企业，总体来看，财政在企业所得税收入上会减少。安体富等学者根据2000—2002年内资企业所得税占所得税总额的比例变化幅度，估计企业所得税改革会减少财政收入约300亿~500亿元。

综上所述，增值税转型、内外资企业所得税的统一等改革措施，大约会减收1400亿~1900亿元，占2007年税收收入的3.1%~4.2%。

再来分析我国目前与环境相关的税费收入状况。根据2002—2007年的统计数据，我国与环境相关的税费收入平均约占GDP的0.59%，占税收总收入的比例仅为3.75%（表2）。由此可以看出，税制改革的减收空间几乎等于现行的环境税费总额。图1进一步显示，自2002年以来，税收收入总

额呈现连续、稳定增长趋势；但其中环境税费收入所占的比重在2005年和2007年都比上年略有下降，环境税费的收入总额并未与税收收入呈同步增长趋势。这表明，如果依据“收入中性”原则实施税制改革，环境税也具备一定的发展空间。

在实施方面，环境税在设立初期可设置较低的税率，不以筹集财政收入为目的，可以在宏观经济形势良好时再提高税率；或者先对现行排污费实行“费改税”，这些措施不会大幅度增加税收负担。另外，即使考虑到主体税种改革是为了达到降低税负的目的，而环境税的收入会随着其调控功能的增强而缓慢下降，从长期来讲，总体税负仍然是逐步降低的，并不违背税制改革中的减税趋势。

征管能力加强

税收目标的实现很大程度上依赖税收征管，因此税制改革也要建立在提高税收征管能力的基础之上。事实上，我国自1994年的税制改革开始，就注重增强税收征管能力，提高实际征收率。近年来，针对存在的部分单位和个人的偷逃税行为，我国加强了国税、地税之间的信息沟通，加大了税务稽查力度；通过税收征管信息化建设，逐步建立起了有效的税务系统监督管理体系和税源监控网络管理体系；税务部门与银行、工商等相关部门的协调与配合机制也在不断的建立与完善。

通过上述分析可知，税制改革目标为环境税的构建提供了政策导向，主体税种的改革产生了较大的减收空间，征管能力的加强保障了环境税的实施。而具体税种以及实施阶段的选择要根据经济发展和环境保护的需要而设定。^[16]

【基金项目：2009国家社科基金重大项目“中国环境资源税收体系研究”】

（作者单位：中国人民大学环境学院）