

环境税性质之界定分析

王赞杰

(西安外事学院商学院 西安 710077 西安交通大学经济与金融学院 西安 710061)

【摘要】征收环境税是解决环境污染问题的重要手段,“十二五”期间开征环境税势在必行。本文试从课税对象、税负转嫁、计征标准等方面对环境税的性质进行界定,以期对中国环境税的开征问题能有所帮助。

【关键词】 能源环境税 行为税 从价税 特定目的税 地方税

改革开放三十多年来,在我国经济高速、持续增长的同时,高耗能、高排放、高污染行业也快速增长,导致我国出现严重的环境污染。目前我国二氧化碳排放量已经超过美国位居世界第一,二氧化硫排放量世界第一,而以悬浮微粒排名的世界污染最严重的20座城市里我国有13座。能源资源耗竭与生态环境污染逐渐成为我国经济进一步发展的瓶颈,生态环境与经济增长之间的尖锐矛盾以及如何协调成为我国经济下一步发展必须要解决的突出问题。

目前,世界各国尤其是欧洲一些发达国家逐渐开始了环境税征收实践,并且取得了治理环境的效果,我国政府也已经计划在“十二五”期间开征环境税。但是在开征环境税前应该对环境税的性质进行界定,只有把环境税的性质界定清楚,才能在开征环境税时有一个清晰的认识,在制定环境税要素内容时才能具有针对性,而现有文献在谈到环境税性质时大都是零散的、一带而过,没有对其进行系统的归纳总结。本文在现有文献的研究基础上,结合我国实际情况,尝试从课税对象、税负转嫁、计征标准、价税关系、使用方向以及收入归属等方面对环境税的性质进行界定。

一、环境税应该属于行为税

OECD将环境税定义为政府征收的具有强制性、无偿性,针对特别的与环境相关税基的任何税收。而一般对环境税的定义都会认为环境税是对企业等污染行为或者污染物征收的税。从各国实践来看,环境税的开征也主要是针对污染排放行为与造成污染的产品征税,所以按照课税对象来划分,环境税应该属于产品税或者是行为税。至于资源税与环境税的交叉重叠,现有观点认为,从广义环境税的范围看,资源税是应该从属于环境税的。

从本质上讲,环境税的开征本意就是为了通过征税来改变纳税人的行为选择,通过增加纳税人的生产成本,将污染行为造成的外部成本内化到企业的生产成本中,进而调节纳税人的行为方式。从这个角度看,环境税本身应该属于行为税。但是,由于污染行为导致的污染物成本核定比较困难,对征管

的技术要求比较高,很多国家在征收环境税时都选择了会产生污染物的中间投入品,比如对汽油征税而不是对汽油消费过程中的污染物征税,所以将其归入到商品税也有一定的道理。不过,即使是对造成污染的相关产品征税,也是由于在开采或消费这些物品时会产生环境污染的行为,从本质上讲,也是对污染行为征收的一种税,所以将环境税界定为行为税应该更可取。

二、环境税应该属于从价税

环境税具有十分广泛的征税范围,其中最主要的包括对污染物和污染产品的征收,对生产消费环境排放的污染物征收需要按照排放污染物的数量从量计征,而对会造成污染的中间产品征收则按产品价值实行从价计征。从广义的环境税定义看,现行的资源税和消费税中的相关税目都应该包含其中,而资源税与消费税中的汽油、柴油都实行了从量计征,尽管2011年11月1日对原油和天然气资源税实行了从价计征,但占中国能源消费结构70%的煤炭仍然从量计征。从以上分析可以发现,由于环境税征收范围非常广泛,从量计征与从价计征都是可行的计税方式。不过,虽然在比较静态分析中,从量税与从价税会产生相同的税收水平,但是在动态的霍特林均衡模型下,在一个相同的均衡路径中,稳定的从价税比从量税会产生更多的税收收入。

所以,结合我国实际情况,环境税从价计征仍然是比较可行的选择。开征环境税需要较高的技术水平,主要是因为核定污染物的数量比较困难,核定各种污染物排放的数量不像能源资源销售数量那么容易,如果能按照能源中间产品消耗中产生的污染数量进行换算,那么对能源资源按其价值从价计征也许就是征收成本最低的可选方案。所以,环境税应该定位于从价税而不是从量税。

三、环境税应该属于特定用途税

在已有的相关文献中谈到环境税时大部分都认为应该专款专用,将环境税收入用于环境污染治理方面,而这也是环境税开征的初衷。由于环境税的征收会加重企业生产成本,尤其

是一些能源矿产企业,而能源矿产资源属于中间投入产品,生产成本的增加会导致这些企业通过提高产品价格的方式将税负转嫁给下游环节,直到最终消费环节。基于此,环境税在很多国家开征时都遇到了不少政治阻力,直到今天,诸如绿色税收改革比较成熟的丹麦等国,仍然有很多民众对政府开征环境税抱有怀疑的态度,而民众怀疑的恰恰是环境税收入的使用方向,因为民众不相信政府会真正地把环境税用于环境污染的治理方面。从这个方面讲,政府应该公开预算制度,让民众知晓环境税收入的使用方向,真正做到专款专用,所以环境税应该属于特定用途税。

但是,环境税双重红利理论认为,开征环境税在控制污染、改善环境、取得“绿色红利”的同时,还可以利用其收入降低现行税收制度对资本和劳动产生的扭曲,实现国民生产总值的持续增长。对于环境税的征收是否具有“双重红利”到目前由于没有令人信服的实证而仍然备受争议,但是如果产生环境税“双重红利”,那么就应将环境税收入用于减少其他对资本与劳动的税收上,加重对污染等的税收负担。也就是说,要实现环境税的“双重红利”效应,环境税就不能专款专用,而是要用于可以产生其他有利于减轻税制扭曲,有利于实现经济持续增长的方面,所以环境税应该属于一般税而不是特定用途税。

结合我国目前的实际情况,开征环境税是一个系统工程,目前最适宜的途径是将已经成熟的排污收费改为排污税,而排污收费本身是专款专用的,或许是因为我国当前污染治理中遇到的比较大的问题就是资金来源不足。我国要开征环境税先不需要考虑环境税是否具有“双重红利”效应,而是要解决地方污染治理中的经费问题,所以我国开征的环境税应该属于特定用途税,应该具有专款专用特征。

四、环境税应该属于地方税

对于环境税的收入归属,现有文献大多认为应该属于地方税,但也有人认为应该是中央和地方共享税。确定环境税应该属于哪一级政府所有事实上是确定财权在各级政府间如何划分的问题,而财权的划分必须与事权的划分相匹配。环境由于具有非排他性和非竞争性,属于典型的公共物品,因此治理环境污染这一提供公共物品的责任必须交给政府。但是,由于治理污染的受益范围不同,所以这一事权的划分也就不同,如果污染治理的受益范围仅限于某一地区,那么就应该将这一事权划归地方政府,如果污染治理的受益范围涵盖全国或者在许多区域具有外溢性,就应该将其划归中央政府。

而就我国目前情况看,大部分环境污染都属于地方性的,治理污染的责任自然应该属于地方政府,地方政府要治理环境污染所需的资金就需要环境税来解决,所以应该将环境税界定为地方税。但是,有的污染治理属于区域性的,有的甚至覆盖范围非常大,比如一些水域污染的治理,甚至可能出现跨国这样的国际协调问题,这样的事权就应该交由中央政府,或者由中央政府和地方政府共同治理,所以环境税就应该界定

为中央与地方共享税。

自从分税制改革后,我国地方政府事权与财权越来越不匹配,地方环境污染愈发严重。地方政府必须重视环境污染以及引发的各种社会问题,将环境税界定为地方税,能够为地方政府解决这些问题提供资金支持。与其中央政府将集中的收入通过转移支付方式进行支配,不如直接将这一部分收入直接界定给地方政府,这样可以节约行政成本。所以,中国开征的环境税应该属于地方税而不是中央税或中央地方共享税。

五、环境税应该属于间接税

环境税主要是针对污染排放行为征收的一种税,而污染排放主要出现在能源产品的开采与消费过程中,也就是说环境税的征收会影响能源产品的成本进而影响其价格。能源产品是产品链中的初级产品,能源产品价格上涨自然会导致整个产品链各环节产品价格上涨,因此环境税很容易就可以通过价格的上涨不断地进行税负转嫁,环境税应该是间接税。

有的人会认为环境税是对能源资源征收的一种税,能源资源以及其他所有资源都属于国家的财产,对环境税的征收是对国家财产征收的一种税,征收环境税后对能源资源的本身价值是没有影响的,其价格发生改变与环境税没有关系,应该将环境税归于直接税。但这种观点经不起推敲,即使环境税是对国家拥有的资源财产征税,资源价值也会随着开采程度的不同而导致其越来越稀缺,其价值本身会改变,而且资源价格也会随着开征环境税出现变动,所以将环境税归于间接税更合适。

六、环境税应该属于价外税

环境税的开征虽然从理论上已经逐渐成熟,但在各国实践中却遇到了很多困难,原因之一便是纳税人认为环境税无非是政府通过开征新的税种满足其不断膨胀的支出需要,即使政府不断强调开征环境税取得的收入全部用于污染治理,纳税人也不愿意承担这一税负。如果环境税设计为价内税,其隐蔽性可能会招致更多纳税人的反对,相反,如果设计为价外税,让纳税人知道自己的某一涉税行为实际缴纳了多少环境税,同时公开环境税的使用去向,那么开征环境税的政治阻力可能会比较小,所以应将环境税界定为一种价外税。

七、结语

综上所述,环境税应该是一种行为税而不是商品税,应该是从价税而不是从量税,应该是特定用途税而不是一般税,应该是地方税而不是中央与地方共享税,应该是间接税而不是直接税,应该是价外税而不是价内税。对环境税性质的界定分析尽管存在争议,一些观点也有待进一步讨论,但是这种尝试却可以为分析环境税的经济效应以及环境税制度设计提供参考。

主要参考文献

1. OECD. The Political Economy of Environmental Related Taxes. OECD Publications, 2006

2. 李香菊,祝玉坤.我国矿产资源价格重构中的税收效应分析.当代经济科学,2012;3