

# 中国税收制度的绿化程度研究

## ——基于大中小三个统计口径指标的测算

邓晓兰,王贇杰

(西安交通大学 经济与金融学院,陕西 西安 710061)

**[摘要]**中国经济飞速发展使得税制绿化改革迫在眉睫。根据税收对节能环保调节作用的不同,构建了大中小三个统计口径指标来衡量税收制度的绿化程度,对近十年来中国税收制度的绿化程度进行测算发现:小口径税收绿化指标值不足1%,且出现了持续下滑的趋势;中口径税收绿化指标值一直稳定在8%左右,且最近两年出现大幅度提高;大口径税收绿化指标值已达21%,且总体呈上升趋势。测算结果带来的政策启示是:政府应该以绿色税制理念梳理现行中国税收制度,重新划定各税种间征税范围,强化流转税、所得税具有的绿色作用,尽快构建环境税体系,建立流转税、所得税和环境税三足鼎立的绿色税制结构。

**[关键词]**税制绿化程度;大中小口径绿化指标;绿化税制结构;环境税;税制改革;资源税

**[中图分类号]**F810.42 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2013)06-0071-09

中国现行税制结构是1994年分税制改革以后建立的适应社会主义市场经济体制的流转税与所得税并重的“双主体”税制结构。随着中国经济高速发展与居民收入水平的不断提高,当前这种跛足的“双主体”税制结构如何进行改革成为目前学界关注的热点问题。同时,伴随中国经济的高速增长,能源资源耗竭和生态环境污染问题日益突出,中国单位GDP能源消耗率逐年上升,节能环保问题已经迫在眉睫,这些对完善现行税制结构提出了新的诉求,即征税在保证财政收入、促进经济增长、调节收入分配的同时还应该实现促进节能环保的功能。那么,现行税收制度在此方面发挥的作用如何,即税收制度的绿化程度怎样,是在研究完善中国税制结构时首先应该搞清楚的问题。我们认为完善税制结构不仅要着眼于公平视角,提高所得税在税收总额中的比重,而且要以绿化税制的理念进一步改革完善税制结构,发挥税收制度对资源节约与环境保护的调节作用。基于此,本文通过构建三个不同统计口径的绿化指标,对中国现行税收制度的绿化程度进行测算,并从完善绿化税制结构出发,提出中国税收制度改革的政策建议。本文研究目的是,发挥税收制度在促进能源资源节约和生态环境保护中的作用,最终为政府构建流转税、所得税和环境税三足鼎立的绿化税制结构提供参考依据。

### 一、相关文献综述

中国1994年建立的税制结构大幅提高了税收收入增长的速度,但随着经济环境的逐渐改变,国内学者普遍认为政府需要进行新一轮的税收制度改革。他们对现行税制结构分析的焦点主要集中在现行税制框架下直接税与间接税的比例结构以及整体税制的累退性上,认为现行税收制度在促进经济增长的同时拉大了收入差距,从而没有兼顾到效率与公平原则,所以政府应该降低流转税在税收收入中的比重,提高所得税在税收收入中的比重。聂海峰、刘怡基于投入产出表和一系列假设条

**[收稿日期]**2013-05-26

**[基金项目]**教育部哲学社会科学重大课题攻关项目(09JZD0019);西安交通大学基本科研业务费专项科研项目(SKZD11015)

**[作者简介]**邓晓兰(1958—),女,四川成都人,西安交通大学经济与金融学院财政系教授,博士,博士生导师,从事财税制度与政策研究;王贇杰(1979—),男,山西平遥人,西安交通大学经济与金融学院财政系博士研究生,西安外事学院商学院讲师,从事财税理论与政策研究。

件,以中国住户调查数据为基础,对2002年城镇居民的间接税负担进行了测算,其结果显示间接税、所得税都具有累退性,而且收入越高负担比例越低。李绍荣、耿莹根据中国的相关数据研究发现,不仅流转税扩大了收入分配差距,所得税、资源税和财产税份额的增加也会扩大了资本所有者和劳动所有者市场收入的分配差距<sup>[2]</sup>。童锦治在Kakwani指数以及Kakwani分解方法的基础上,对2005—2008年中国城镇居民税收的收入再分配效应变动及其原因进行了探析,其研究结果表明中国税制扩大了城镇内居民的收入差距,表现出微弱的逆向调节作用,其中直接税为累进、间接税为累退<sup>[3]</sup>。张传国、许姣根据宏观变量间的变动关系对中国税制的整体累进性和公平功能进行了分析,发现实施分税制改革以来,中国税制总体上表现出累退性,其中增值税的累退性最强,而且个人所得税也表现出一定的累退性<sup>[4]</sup>。

随着中国经济高速增长,资源浪费与环境污染现象引起了人们高度关注,学者们提出,政府应该开征独立的环境保护税,实施环境税费改革,发挥税收制度对环境污染行为的调节作用。饶立新、李建新基于和谐社会人与自然和谐相处的思考,主张构建商品税、所得税、资源环境税“三主体”税制结构,认为循环经济运行模式会促成税制结构“三主体”的鼎足之势,所以要整合资源环境税,将其作为新税制结构中的第三主体<sup>[5]</sup>。邓子基、杨志宏认为中国现行税制对发展低碳经济的促进作用有限,政府必须以低碳为导向改革现行的税收制度,构建适应低碳经济发展要求的低碳税制,即一种狭义的绿色税制<sup>[6]</sup>。陈少克、陆跃祥认为中国现行税制不利于经济发展方式转变,不利于资源环境的可持续发展,政府必须在现代发展理念下对现行的所得税、流转税、资源税、财产税、行为税等进行调整,以促进经济发展方式转变<sup>[7]</sup>。

进行环境税费改革、构建绿化税制结构之前,人们应该先测算或判断中国税收制度的绿化程度。饶立新分析了中国现行税制中对资源环境损耗有抑制作用的税种及其特点和作用程度,从收入的角度论证了中国现行税制的绿化程度,发现我国现行税制绿化程度并不低,现行税制已初步具有绿色基础,但是对资源环境的抑制和激励作用却十分有限<sup>[8]</sup>。王金南认为可以用消费税、资源税、车船使用税、土地使用税、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税的总和占税收总额的比例,来表示税制绿化的程度,并发现1994—1996年间这一比例约为8%<sup>[9]</sup>。贾康认为在上述六税种外还应该包括耕地占用税,这样才能全面地衡量中国税收制度的绿化程度,他还认为中国税收制度的绿化程度在1994—1997年是下降的<sup>[10]</sup>。潘文轩将中国现行税制中与环境有关的资源税、消费税、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税、车船使用税和土地使用税进行加总,并用其占当年税收收入的比重来衡量中国税收制度的绿化程度,发现自20世纪90年代中期以来,中国税收的绿色化水平是明显下降的,从1994年的16.27%一直下降到2007年的8.94%<sup>[11]</sup>,不过潘文轩在计算这一指标时选择的是消费税总收入而没有对其税目进行绿化甄别,所以导致中国税制绿化程度比较高。武亚军认为衡量中国税收制度绿化程度时,应考虑与环境、资源直接相关的税收和收费,具体包括消费税、车船使用税、资源税、城镇土地使用税和耕地占用税以及与污染有直接关系的排污费和城市水资源收费等,他经过测算认为中国税制绿化程度在2000—2002年介于3.34%—3.87%,并且呈不断下降趋势,与OECD国家相比,中国税制的绿化度明显较低<sup>[12]</sup>。

综上所述,学术界在通过绿化税制结构促进经济发展方式转型、保护生态环境、发展绿色经济方面已经达成了共识,但现有研究文献大多集中在环境税开征问题的研究上,且主要侧重于研究环境税的制度要素设计上,把中国现行税制结构在环境保护方面作用缺失的原因总结为没有独立的环境税以及绿色税种分散等,并没有真正对中国税收制度的绿化程度进行分析,造成了政策建议缺乏理论支撑。即使有少数的学者对中国税收制度绿化程度进行测算,也只是简单地定性推测而很少进行定量分析,有定量分析的也只是局限在对现行税制中具有绿色作用税种的分析上,而且在对税种进行选择时也没有考虑到是否能够真正地对环境起到保护作用以及这一作用力度有多大,更没有涉及那些具有环境保护作用的各项收费。

总之,目前的研究文献对完善税收制度的研究主要集中在直接税和间接税的结构问题上,对税收

制度的绿化改革研究较少,即使有所涉及,也只是分析其必要性和可行性,或者从很具体的微观层面研究(如开征独立环境税种的经济效应与税制要素设计),没有系统、全面分析中国税收制度绿化程度及其中的原因,得出的结论未免有失偏颇,提出的政策建议也可能与实际不符。本文尝试弥补这一研究缺陷,致力于研究衡量中国税收制度绿化程度的统计口径指标,测算中国现行税收制度的绿化程度,最后以绿化理念提出改革中国税收制度、完善税制结构的政策建议。

## 二、税收制度绿化程度测算指标的构建

运用税收手段促进能源资源可持续利用与环境保护,已经在学术界达成共识,其理论依据就是英国经济学家庇古提出的庇古税。庇古税的原理是对可能造成环境污染的企业征收一种调节税,用来纠正如环境污染这样的负外部性问题,即通过将税率设定为最优污染水平的边际外部成本,且最优污染水平由污染减少带来的边际收益和边际成本相等决定。绿化税收制度的本质就是运用庇古税原理发挥税收制度对资源消耗与环境污染行为的调节抑制作用,达到资源节约与环境保护的效果。

税收制度的绿化程度是指一国税收制度发挥能源节约与环境保护功能的水平。税收制度绿化程度水平的高或低严格意义上应该通过税收制度对生态环境改善程度,即通过环境污染的减轻程度或生态环境的优化程度来衡量。但是,由于目前缺乏一个衡量环境污染程度的综合指标,难以用生态环境改善程度来直接衡量税制的绿化程度,因此凡是能够从理论上减少环境污染或者优化生态环境的指标都可以间接地用来衡量税收制度的绿化程度,比如具有庇古税性质的绿色税种对环境污染行为就具有调节作用,从而减少环境污染,而治理环境污染的投资支出则能优化生态环境等。因此,从现实可行性上考虑,学者们可以用具有绿色性质的相关税种收入占 GDP 的比重来衡量税收制度绿化程度,或者用治理环境污染的投资占 GDP 的比例来衡量,但由于治理环境污染的投资发挥绿色调节作用具有较长的时滞,而且数据来源主要集中在财政支出项目,资金来源不一定来自于税收收入,与税收制度的绿化作用关联度较低,另外 GDP 包含除税收收入以外的其他收入形式,因此单纯用绿色税收在 GDP 中的占比来衡量也很难真正测算出税收制度的绿化程度。故此,本文采用税收制度中具有绿色调节作用的税种收入在税收收入总额中所占比重来反映税收制度的绿化程度,而在测算税收制度绿化程度时选择具有绿色调节作用的相关税(费)种。在我国,由于环境保护税种的缺失,因此现实中通过相关收费发挥对环境保护的调节作用,故单纯用现行绿色相关税种收入占税收收入总额的比重并不能真正反映现行税收制度的绿化程度。本文根据税收对节能环保作用的程度不同采用三个不同口径指标来衡量税收制度的绿化程度,即小口径绿化指标、中口径绿化指标以及大口径绿化指标。

### (一) 小口径绿化指标

小口径绿化指标包括那些开征目的本身就是为了保护环境,对环境保护功能最强的税种。真正具有这一特征的税种应该是独立的环境保护税,但由于这一税种尚未开征,所以小口径绿化指标在中国事实上是缺失的。然而由于现行的排污收费与环境保护税一样发挥着环境保护功能,其理论依据也是将污染企业的负外部效应内化到企业的生产成本中,因此在这里可以用排污费代替环境保护税建立小口径绿化指标。需要说明的是,2009年中国实行的燃油税是专门针对成品油征收的一种税,本身对减少环境污染具有非常重要的调节作用,所以应该将其纳入到小口径绿化指标中。但由于燃油税仅仅是消费税中的一个税目,而且燃油税改革的实质是通过将养路费转嫁到油价上,将每辆汽车要交的养路费转换成税收,从而体现了“多用多缴,少用少缴”的公平原则,所以本文并没有将燃油税纳入到小口径绿化指标<sup>[13]</sup>。综上所述,小口径绿化指标可以表示为当年排污费收入占当年税收收入与排污费收入之和的比重,其公式表示:小口径绿化指标 = 
$$\frac{\text{排污费收入}}{\text{当年税收收入总额} + \text{当年排污费收入}}$$

### (二) 中口径绿化指标

中口径绿化指标包括现行税收制中开征目的不是为了保护环境但具有环境保护作用的相关税

种。一般认为对资源浪费和环境破坏有抑制作用的税种主要有：消费税、资源税、城市维护建设税、车辆购置税、车船税、城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税以及固定资产投资方向调节税等，但是否将他们纳入到中口径绿化指标中还要具体分析。

1. 将消费税中与环境保护相关的部分税目纳入中口径绿化指标。消费税只对特定的消费品征收，通过调节消费者行为从而产生替代效应来达到政府的政策目标。消费税税目中与环境保护联系紧密的主要是交通运输设备制造业与石油加工业，而其他税目与环境相关性低，不能将其纳入绿化指标中，这与国际上环境税收的构成是一致的。所以应该纳入中口径绿化指标的消费税税目主要有小汽车、摩托车、汽油、柴油、汽车轮胎、鞭炮焰火、实木地板以及木质一次性筷子。

2. 资源税应全额纳入中口径绿化指标。资源税开征目的主要是调节资源开发者之间的级差收益，同时促使开发者合理开采和节约使用资源。尽管资源税存在征税范围较窄以及从量计征等缺陷，但它是中国现行税制中少有的真正与资源使用以及环境保护相关的独立税种，所以应该将资源税纳入中口径绿化指标中。

3. 城市维护建设税应该纳入中口径绿化指标。城市维护建设税开征目的是为了扩大、稳定城市维护建设资金的来源，该税款专用于改善城市环境质量的公共设施与基础设施的维护建设方面，主要包括城市污水的收集处理系统、生活垃圾的处理系统、集中供热系统以及清洁能源供应，对于改善它们城市大气、水环境质量具有非常重要的意义，是名符其实的绿色税种，所以应该将其纳入中口径绿化指标中。

4. 车辆购置税和车船税应该纳入中口径统计指标。车辆购置税是在车辆购置附加费的基础上通过“费改税”演变而来的，它对购置的应税汽车、摩托车等征税。车船税开征目的是为地方政府建设以及改善本地公共道路、航道等提供资金。虽然车辆购置税和车船税开征目的都不是为了保护环境，但由于客观上对机动车船等交通工具具有抑制作用，而成品油是车船等交通工具的互补品，从而会间接地对能源资源的使用发挥限制作用，因此应该将车辆购置税与车船税纳入到中口径绿化指标。

5. 城镇土地使用税和耕地占用税应该纳入中口径绿化指标。城镇土地使用税开征目的是促进人们合理使用城镇土地资源，并适当调节城镇土地的级差收入，其税收条款中的广场、绿化地带等公共用地，公园、名胜古迹自用土地，直接用于农林牧渔业的生产用地免税等具有明显的绿色特征。而耕地占用税开征目的是为了加强土地合理利用，保护农用耕地，并为合理开发、利用耕地筹集资金，它是一个真正意义上的绿色税种，尽管耕地占用税每年的税额较低，但确实对抑制乱占、滥用耕地资源起了一定作用。因此，应该将城镇土地使用税与耕地占用税纳入到中口径绿化指标中。

6. 土地增值税和固定资产投资方向调节税不纳入中口径绿化指标。土地增值税开征的时代背景是城市房地产“过热”的20世纪90年代初期，征税的目的是为了抑制土地的炒作，平抑房地产市场。自开征以来，土地增值税在打击土地投机、筹集财政收入、维护社会公平方面发挥了一定的作用，但总体上讲，还是应该将中国的土地增值税改造成对土地投资或投机进行“相机抉择”的调控工具，即国家可以根据国民经济的发展状况以及房地产市场的景气程度决定停征或恢复征收土地增值税，也就是说，土地增值税本身是为了调节土地投机行为，它对土地资源的保护功能非常微弱，所以本文并没有将土地增值税纳入到中口径绿化指标中<sup>[14]</sup>。而固定资产投资方向调节税通过差别税率设计，本身具有鼓励能源节约使用的作用，应该将其纳入到绿色税种的范围之内，但该税从2000年1月1日起已经停征，因此将其排除在中口径绿化指标之外。

综上，将消费税中的八项小税目以及资源税、城市维护建设税、车辆购置税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税纳入到中口径绿化指标中，且将这七项税种指定为现行税制中具有绿化性质的税种。中口径绿化指标就是用前述具有绿化性质的七项税种的收入总额加排污费收入总额占当年税收收入加排污费收入总额的比重来表示，其公式可以表示为：

$$\text{中口径绿化指标} = \frac{\text{排污费收入} + \text{具有绿化性质的七项税种的收入总和}}{\text{当年税收收入总额} + \text{当年排污费收入}}$$

### (三) 大口径绿化指标

大口径绿化指标包括所有对造成环境污染的企业开征的一切税费。由于这些税费是对所有企业普遍开征的,并不是针对环境污染企业的,不会对排污企业的行为产生替代效应,从而不具有调节污染企业排污行为的作用,但在实施过程中又确实增加了污染企业的生产成本,具有一定的绿化作用,因此应该包含在绿色税费的范围之内,它们主要应包括对污染企业征收的增值税和企业所得税。

1. 对采矿业和制造业中的相关行业征收的增值税应该纳入大口径绿化指标。很多人都认为增值税作为我国商品流转环节普遍调节的最大税种,对保护生态环境的功能只是集中在综合利用能源资源方面的若干优惠措施上<sup>[15]</sup>。但事实上,增值税是对所有销售货物、进口货物和提供加工修理劳务的单位和个人普遍征收的,凡是在生产、加工以及销售过程中产生污染行为的企业都要缴纳增值税。之所以将相关行业缴纳的增值税纳入大口径绿化指标是因为增值税的征收确实增加了排污企业的生产成本,会对其污染行为产生影响。但又不将其纳入中口径绿化指标是因为增值税不像消费税那样重点征收而是普遍征收的,对所有企业同等对待,对污染行为起不到调节作用。同时,出于环境保护考虑,增值税也设计了相关税收优惠措施:对纳税人销售或进口较清洁能源实行13%的低档税率;对资源综合利用项目和利用废旧物资的企业实行减税、免税、即征即退等措施,这些在综合利用能源资源方面的税收优惠措施,对企业节约能源资源和保护生态环境起到了激励作用。

2. 对采矿业和制造业中的相关行业征收的企业所得税也应该纳入大口径绿化指标。由于企业所得税是以企业纳税年度收入减不征税收入、各项扣除、免税收入以及允许弥补以前年度亏损额后的余额作为计税依据,因此企业所得税是鼓励资源节约和环境保护非常重要的政策工具。而且企业所得税是对中国境内的所有企业都同等征收,它包括在生产加工过程中产生污染现象的企业,所以征收企业所得税后会减少排污企业的税后利润,影响其投资活动,从而具有一定的绿色调节作用。同时企业所得税规定了大量具有资源节约和环境保护意义的优惠措施,对企业节约能源资源和保护生态环境也起到了激励作用。

综上,本文将增值税和企业所得税征税范围中的采矿业和制造业中的石油加工炼焦业、化学原料及化学制品业等相关方面的收入总额纳入大口径绿化指标中。增值税与企业所得税中鼓励资源节约和环境保护的相关税收优惠措施属于税式支出,税式支出的增加理论上应该是作为一个减项扣除税收收入的,但是由于这部分优惠措施针对那些采取节能减排和保护环境措施的企业,这部分税式支出总额越大意味着绿色调节作用越强,因此应该将其总额作为加项纳入到大口径的绿化指标。大口径绿化指标采用政府对造成污染行为的主要行业征收的增值税、企业所得税、排污费收入以及具有绿化性质的七项税种的收入总额占当年税收收入加排污费收入总额的比重来表示,其公式可以表示为:

$$\text{大口径绿化指标} = \frac{\text{排污费收入} + \text{七项绿色税种收入总额} + \text{增值税和企业所得税相关收入}}{\text{当年税收收入总额} + \text{当年排污费收入}}$$

## 三、中国税收制度绿化程度的测算与评价

按照三个不同口径绿化指标的计算公式,本文选择2001—2010年十年的相关数据来测算中国现行税收制度的绿化程度,文中所有数据均来自《中国环境年鉴》、《中国环境统计公报》、《中国税务年鉴》和国家税务总局税收统计数据,所有绝对数的单位全部为亿元。

### (一) 小口径绿化指标测算的中国税收制度绿化程度

通过小口径绿化指标的测算可以看出,中国税收制度绿化程度除个别年份之外总体上呈现出一种下降趋势,主要原因是中国缺乏独立的环境保护税种。尽管排污费开征目的本身就是为了杜绝环境污染现

象,但是由于收费与税收相比较存在许多问题,比如排污收费标准低、排污收费随意性大、排污收费成本较高、排污收费使用效率低、存在人情费等,这些便导致排污费增加的速度远远比不上规范性税收的增加速度。2010年排污费比2001年排污费增加了2倍多,而同期税收却增加了4倍多,产生的结果就是小口径绿化指标总体呈现出下降的趋势。而小口径绿化指标是真正能反映一国税收制度绿化程度的指标,所以从这一角度看中国税收制度的绿化程度太低(具体情况可见表1和下页图1)。

(二) 中口径绿化指标测算的

表1 2001—2010年小口径绿化指标

中国税收制度绿化程度	年度	排污费收入	税收收入 <sup>①</sup>	排污费收入与税收收入总和	小口径绿化指标
	2001	62.18	15165.47	15227.65	0.0041
	2002	67.40	16996.56	17063.96	0.0039
	2003	70.87	20466.14	20537.01	0.0035
	2004	94.18	25723.48	25817.66	0.0036
	2005	123.16	30867.03	30990.19	0.0040
	2006	144.14	37637.04	37781.18	0.0038
	2007	173.98	49451.80	49625.78	0.0035
	2008	176.85	57861.80	58038.65	0.0030
	2009	172.62	63103.60	63276.22	0.0027
	2010	188.19	77394.44	77582.63	0.0024

通过中口径绿化指标的测算可以看出,中国税收制度绿化程度在2001—2008年间一直稳定维持在8%左右,这与其他学者测算的结果基本相同。但是在2009年和2010年这一指标分别突增至11.73%与12.24%,究其原因是2009年燃油税费改革导致石油加工、炼焦行业消费税收入突增,该项消费税税收收入由2008年的371.63亿元激增到2009年的2024.66亿元,2009年收入约为2008年的5.5倍,而2010年这一收入为2403.15亿元,比2009年又增长了18.69%。从总体上看,中国现行税收制度的绿化程度已经不算太低,但由于现行税制中相关绿色税种开征的本意并不是出于保护生态环境,所以在能源资源节约和生态环境保护的调节方面作用有限。中口径绿化指标的具体情况可见表2和下页图1。

表2 2001—2010年中口径绿化指标

年度	排污费收入	消费税中的相关税目收入 <sup>②</sup>	资源税	城市维护建设税	车辆购置税	车船税	城镇土地使用税	耕地占用税	七项绿色税种收入总额	排污费收入与税收收入总和	中口径绿化指标
2001	62.18	282.33	67.1	384.4	265.82	24.6	66.2	38.33	1128.81	15227.65	0.0782
2002	67.40	289.13	75.1	470.9	348.8	28.9	76.8	57.34	1346.97	17063.96	0.0829
2003	70.87	344.70	83.1	550.0	468.16	32.2	91.6	39.9	1609.66	20537.01	0.0818
2004	94.18	452.71	99.1	674.0	545.7	35.6	106.2	120.09	2033.4	25817.66	0.0824
2005	123.16	483.00	142.6	796.0	583.26	38.9	137.33	141.85	2322.94	30990.19	0.0789
2006	144.14	577.80	207.3	940.2	687.46	50	176.89	171.12	2810.77	37781.18	0.0782
2007	173.98	690.68	261.3	1156.3	876.9	68.2	385.47	185.04	3623.89	49625.78	0.0765
2008	176.85	760.53	301.6	1344.2	989.89	144.2	816.89	314.41	4671.72	58038.65	0.0835
2009	172.62	2461.90	338.2	1544.1	1163.92	186.5	920.99	633.07	7248.68	63276.22	0.1173
2010	188.19	3076.84	417.5	1887.1	1792.59	241.6	1004.0	888.64	9308.27	77582.63	0.1224

(三) 大口径绿化指标测算的中国税收制度绿化程度

通过大口径绿化指标的测算可以看出,中国税收制度绿化程度除个别年份出现波动外,总体上呈现出一种上升趋势,2010年甚至达到了21.78%,这表明从广义的角度看,中国税收制度的绿化程度已经很高。这里需要指出的是,由于在《2006年税务年鉴》中,统计工作者对企业所得税分税种分产业项目的统计没细分制造业,因此局限于数据的获得性,本文中企业所得税绿色相关收入只包含了采矿业缴纳的企业所得税,而没有包含制造业中造纸业以及各种金属冶炼等缴纳的企业所得税,所以实际上的大口径绿化指标要比文中测算的更高。2006年后包含制造业相关绿色企业所得税收入的大口径统计指标分别为21.18%、20.95%、22.24%、22.18%、22.84%,而不包含制造业相关绿色企业所得税收入的大口径统

①本表中的税收收入指税务部门征收入库的各项税收,不包括关税和农业各税,下同。

②这里的消费税收入计算包括消费税税目中交通运输设备制造、石油加工业以及其他中的汽车轮胎和鞭炮焰火的各项收入总额。

计指标为 20.56%、19.63%、20.78%、21.32%、21.78%，两者差额分别为 0.62%、1.32%、1.46%、0.86%、1.06%，从整体上看这一差额都集中在 1% 左右，所以中国税收制度的实际大口径绿化指标应该比表中测算的高出一个百分点左右。大口径绿化指标的具体情况可见表 3 和图 1。

综上，在中国税收制度绿化程度的三个不同口径指标中，真正出于环境保护目的，发挥能源资源节约和环境保护作用的应该是小口径绿化指标，但是由于中国并未开征独立环境保护税，这一口径的绿化指标其实是

表 3 2001—2010 年大口径绿化指标

年度	排污费收入	七项绿色税种收入总额	增值绿的绿色相关收入①	企业所得税的绿色相关收入②	排污费收入与税收收入总和	大口径绿化指标
2001	62.18	1128.81	1333.3	300.71	15227.65	0.1855
2002	67.40	1346.97	1525.9	252.11	17063.96	0.1871
2003	70.87	1609.66	1857.8	260.25	20537.01	0.1850
2004	94.18	2033.4	2570.1	456.20	25817.66	0.1996
2005	123.16	2322.94	3291.2	669.26	30990.19	0.2067
2006	144.14	2810.77	3975.1	838.00	37781.18	0.2056
2007	173.98	3623.89	5031.2	913.04	49625.78	0.1963
2008	176.85	4671.72	5975	1235.52	58038.65	0.2078
2009	172.62	7248.68	5275.3	792.59	63276.22	0.2132
2010	188.19	9308.27	6341.4	1061.36	77582.63	0.2178

缺失的，即使用现行的排污收费代替独立环境保护税来计算，其值也是非常低的，而且最近几年出现了连续下降的趋势。中口径绿化指标将现行税收制度中具有绿化作用的税种包含进来，最后测算的数值表明中国税收制度的绿化程度一直稳定在 8% 左右，但是由于 2009 年燃油税费改革导致成品油消费税激增，中口径绿化指标也出现了较大幅度的增加，这说明近几年中国税收制度的绿化程度在不断的提高。大口径绿化指标其实能够全面反映现行税收制度绿化程度，大口径统计方式即使在统计数据的获得性方面受到了限制，但测算出的大口径绿化指标仍然能够反映出中国税制的绿化水平，这一水平在 2010 年已经达到了 21.78%，说明中国税收制度的绿化程度并不低<sup>[13-15]</sup>。

#### 四、政策启示与建议

前文利用三个口径指标对中国现行税收制度绿化程度进行了测算，结果显示小口径绿化指标非常低，而且在近几年中还连年下降，表明中国税收制度的绿化程度远远不够，但是中口径绿化指标一直稳定在 8% 左右，而大口径绿化指标在 2010 年更是达到了 21.78%，这似乎表明中国税收制度的绿化程度已经很高。为什么小口径绿化指标与中口径、大口径绿化指标会出现明显的背离趋势？主要原因在于小口径绿化指标是在我国目

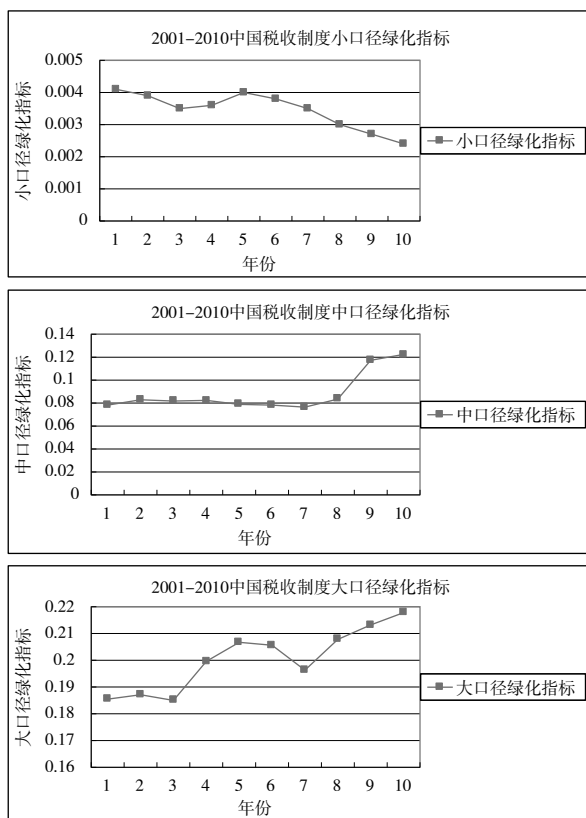


图 1 2001—2010 年衡量中国税收制度绿化程度的三个不同口径指标

①这里增值绿的绿色相关收入的计算主要是将采矿业以及制造业中的造纸业、石油加工炼焦业、化学燃原料及化学制品业、橡胶制品业、非金属矿物制品业、黑色金属与有色金属冶炼及压延加工业等行业缴纳增值税相加获得的。

②这里企业所得税的绿色相关收入的计算，受限于税务年鉴中 2006 年前统计方法只是对制造业总数统计，而没有对制造业内各个行业进行细分，所以只选择采矿业缴纳企业所得税进行汇总。

前缺乏独立环境税种的现实面前仅用排污费收入占税收收入与排污费收入总和的比重测算得来,而中口径与大口径绿化指标则是用不同范围的具有绿色作用的税收收入与排污费收入比重来测算,与征税相比收费是不规范的,排污费收入增长的速度远远低于税收收入的增长速度,导致的结果就是小口径绿化指标不断地降低,另外燃油税费改革使得中口径和大口径绿化指标几年出现了较大幅度的提高。那么应该如何解析三个不同口径的绿化指标值呢?我们认为大口径指标计算的绿化程度是考虑到增值税与企业所得税实施过程中确实增加了污染企业的生产成本,具有一定绿化作用,故本文将这部分收入纳入测算。增值税和企业所得税分属于流转税和所得税,不具有庇古税性质,并且是对所有企业同等征收,所以大口径指标值反映税制的绿化程度尚不够准确;中口径绿化指标值才能客观反映目前中国税制的绿化程度,但是这些税种名义上又不属于环境税,开征目的起初并不是为了环境保护;小口径计算的税制绿化指标值由于目前我国独立环境税种的缺失,实际上还不能真正反映税制的绿化程度。

另外,尽管由于数据的获得具有一定的局限性,本文在计算时采取了近似的方法,最终导致三个统计口径测算的只是大致的绿化程度,但其结果仍然具有一定的政策启示意义:政府应该以绿色税制理念梳理现行中国税制,重新划定各税种间征税范围,强化流转税、所得税具有的绿色作用,尽快完善环境税体系,建立流转税、所得税和环境税三足鼎立的绿色税制结构。本文提出我国税收制度绿化改革的具体政策建议如下。

#### (一) 清费立税,建立环境保护税种

在条件不成熟时政府可以将当前的排污费改为排污税,并规范排污行为。条件成熟时政府可扩大环境保护税的征税范围,将环境污染行为全部纳入环境保护税的征税范围内,增加环境保护税的税收收入,从而提高小口径绿化指标。

#### (二) 完善现行税制中具有绿色性质作用的相关税种

开征独立的环境保护税种对绿化中国税收制度远远不够,因为即使开征了环境保护税也不会大幅度地提高税收制度的绿化程度,所以政府应该从中口径绿化指标着手,完善现行税制中具有绿色性质作用的相关税种。当前,政府应完善消费税,将煤炭尽快纳入消费税征税范围;改革资源税,扩大资源税征税范围,提高资源税税率水平,在条件成熟时扩大从价计征的适用范围;改革车船使用税和车辆购置税,根据车辆和船舶使用能源造成的污染程度来确定不同的税率水平,按污染程度分档征收,条件成熟可以累进征收。

#### (三) 协调增值税、企业所得税与环境保护税之间的相互关系

政府可以重新划定增值税、企业所得税各自的征税范围,考虑将造成严重污染的采矿业与制造业中的相关行业归并纳入环境税的征税范围,提高环境税在税收收入中的占比,从而真正绿化中国税收制度。

总之,政府通过独立环境保护税种的建立,把其他具有环境保护作用的绿色税种一起纳入到环境税体系,然后协调与流转税、所得税中相关税种的征税范围,构建一个广义的环境税体系。通过这种新税种的开征、税种间的归并及其协调,政府可以最终构建一个环境税体系,提高环境税在税收收入中的占比,打破现行的流转税与所得税为主的“双主体”税制结构,建立流转税、所得税和环境税三足鼎立的税制结构,真正绿化中国的税收制度,发挥税收制度能源资源节约和生态环境保护的作用,实现经济发展方式的转型与经济的可持续发展。

当然,本文在对三个口径绿化指标测算时,仍然存在一些不足,比如没有将矿产资源开发中的相关租费考虑进来以及对增值税与企业所得税的相关税收优惠措施没有进行测量,这也是我们下一步研究要突破和解决的问题。



参考文献:

- [1] 聂海峰, 刘怡. 城镇居民的间接税负担: 基于投入产出表的估算[J]. 经济研究, 2010(7): 31-42.
- [2] 李绍荣, 耿莹. 中国的税收结构、经济增长与收入分配[J]. 经济研究, 2005(5): 118-126.
- [3] 童锦治, 周竺竺, 李星. 我国城镇居民税收的收入再分配效应变动及原因探析[J]. 财贸经济, 2011, 6.
- [4] 张传国, 许娇. 国外环境税问题研究进展[J]. 审计与经济研究, 2012(3): 105-112.
- [5] 饶立新, 李建新. 建议确立资源环境税为我国税制的第三主体税种[J]. 税务研究, 2005(9): 35-41.
- [6] 邓子基, 杨志宏. 低碳经济与税制改革[J]. 财政研究, 2011(8): 2-5.
- [7] 陈少克, 陆跃祥. 经济发展方式转变下的中国税制调整思路[J]. 中国流通经济, 2012(7): 51-56.
- [8] 饶立新. 现行税制“绿化”的政策与收入分析[J]. 税务研究, 2008(5): 60-62.
- [9] 王金南等. 中国排污收费标准体系的改革设计[J]. 环境科学研究, 1998(5): 4-10.
- [10] 贾康, 王桂娟. 改进完善我国环境税制的探讨[J]. 税务研究, 2000(9): 43-48.
- [11] 潘文轩. 增值税“扩围”改革对行业税负变动的预期影响[J]. 南京审计学院学报, 2012(4): 47-54.
- [12] 武亚军. 绿化中国税制若干理论与实证问题探讨[J]. 经济科学, 2005(1): 77-90.
- [13] 肖俊极, 孙洁. 消费税和燃油税的有效性比较分析[J]. 经济学(季刊), 2012(7): 1345-1364.
- [14] 郑长德. 两部大开发以来民族地区的经济发展与未来展望[J]. 民族学刊, 2010(1): 64-71.
- [15] 王诚尧. 建立环保税制体系构想[J]. 财政研究, 2009(3): 32-36.

[责任编辑: 杨志辉]

## Green Degree of China's Taxation System: Based on Small, Medium, and Large Statistical Diameter

DENG Xiaolan, WANG Yunjie

(School of Economy and Finance, Xi'an Jiaotong University, Xi'an 710061, China)

**Abstract:** With the rapid economic development, it is urgent to carry out green taxation system in China. According to taxation's different functions in saving energy and protecting environment, the article sets up three statistical diameters (small, medium and large) to measure the green degree of taxation system. After calculating the green degree of China's taxation system in the past decade, the article finds out that, among the green index, the small diameter index is less than 1%, with the trend of annual increase; the medium index is stabilized at 8%, rising rapidly in recent two years; and the large diameter index is about 21%, with the trend of increase. The calculation result indicates that we should improve China's taxation system based on the green taxation and redraw taxation extents for different taxes. At the same time, we should fortify the green effects of circulation tax and income tax. Furthermore, it is important for us to establish environment taxation system with tripartite confrontation of turnover tax, income tax and environmental tax.

**Key Words:** green degree of taxation system; small diameter green index; medium diameter green index; large diameter green index; taxation system reform