

建立我国水资源保护税制之构想

周国川^{1 2}, 曹佳春³

(1. 河海大学 商学院, 江苏 南京 210098; 2. 扬州税务进修学院, 江苏 扬州 225007;

3. 秦皇岛港务集团有限公司, 河北 秦皇岛 066000)

摘 要 水资源保护税是对水资源的使用及水资源污染进行的征税, 它通过价值机制促使水资源实现价值最大化从而实现水资源的有效配置。水资源保护税的设计取决于它所要达到的目标, 即一定能使水资源保护税对企业和消费者的水资源消费行为和污染行为产生影响, 从而实现其预定的目标。水资源保护税的设计主要从税基、税收主体、征税对象、征税环节、税率、征税手段、纳税期限等方面来实现其目的。

关键词 水资源 水资源保护税 纳税人 纳税对象 税率

中图分类号: F810.424

文献标识码: A

文章编号: 1671-4970(2006)02-0053-03

一、税基与纳税主体的确定

所有与水资源使用和污染排放相关的都应包括在税基中。水资源保护税包括水税和水污染税^[1]。这是因为水资源包括水的使用资源这个量的资源和纳污资源这个质的资源, 这两种资源都是有限的、稀缺的, 只有从数量和质量上对水资源进行全面保护才能真正达到保护水资源的目的。

水税的纳税主体是直接负有纳税义务的单位和个人。从征收成本方面考虑, 笔者认为纳税人定为直接取水的单位和个人, 如自来水厂或直接从地下取水的工厂或个人等。至于负税人是否就是直接取水的单位和个人则要视具体情况, 如自来水厂便不是负税人, 因为它能够通过一定的途径把税负转嫁出去, 而直接取水并使用的单位或个人则既是纳税人又是负税人。

水污染税的纳税主体是把废水直接排入水域(地下、地上、海洋)的所有单位和个人。其中, 废水包括家庭、商业、工业、农业和其他用途产生的, 其特征发生变化的以及从建筑物流出和积聚的污水, 从处理、储存和堆放废物的设备释放和积聚起来的液体也视为污水。因此, 居民生活污水、工厂生产污水、农业生产污水、商业及事业单位的污水产生的单位和个人都是水污染税的纳税主体。

二、课税对象和计税依据的确定

水税是以水资源的使用资源作为课税对象。其

计税依据为水资源的使用数量。计税依据与课税对象不尽相同, 计税依据是在课税对象确定的情况下, 对水资源据以计算税款的依据或标准。水税的计税依据为抽取水资源的吨位或立方米。

水污染税是以直接排入水域的废水作为课税对象。水污染税的计税视废水的有害性而定。水污染税以氧化物、磷、氮、有机物、卤化物、金属汞、镉、铬、镍、铅、铜和它们的化合物形成的标准有害单位为计税依据。在此应强调水污染税所征收的对象是直接排入水域的废水。若废水经排污管道排入污水处理厂, 则产生废水的单位应向水处理单位交纳污水处理费, 而不是交税。若污水处理厂排放处理过的水符合标准, 不征税, 不符合标准, 应征收水污染税, 此时纳税主体为污水处理厂。

三、纳税环节的选择

纳税环节是指水资源从开采或取用到消费或处置过程中应当在哪个环节征缴税款。在这些环节中, 可以在考虑成本、效率的基础上选择适合我国国情的纳税环节。在水资源的开采或抽取时征税, 可以提高水资源的价格或开采成本, 这样就能既减缓水资源开采的速率, 又能减少对水资源的需求, 从而为水资源的可持续利用提供条件。这对除水厂以外的企业或个人来说是比较适合的, 但对于以公共利益为目的的水厂来说, 因其关系到国计民生, 且其又能得到国家扶持与补贴的社会福利型企业来说, 在

此环节征税会使其负担加重,使其无法开采或抽取水资源,从而影响到全体居民的生活用水,故此环节适用于除水厂以外企业和个人在其开采或抽取水资源时征收水税。

那么水厂的自来水应在哪个环节纳税,是在产品环节还是在消费环节?产品环节征税是对水厂抽取的水经过过滤消毒处理之后能为消费者所用的水征税,也就是说按生产量征税。消费环节就是当水厂向消费者提供符合条件的饮用水时,向水厂或消费者按销售量或消费数量征税。这两种征收所达到的环境效果大体一致,即都能通过价格机制促使消费者改变消费习惯,从而客观上减少对水资源的消费,达到节水的目的。但笔者认为在产品环节和消费环节征收虽然环境效果一致,但在成本效益上还存在差别。产品环节只对水厂征收,征税成本低,但由于水厂只要生产出处理过的水就要征税,此时即使水厂可以转嫁税负,但由于需要大量的预付,故对于需要国家扶持补贴的水厂来说成本负担大,不适合我国国情。而在消费环节征收,同样也是征税成本低,且水税也不会成为水厂的负担,水税不仅全部转嫁给消费者,而且也不会使水厂造成额外的成本预支负担。

对于水污染税来说,它的征税环节应在哪个环节比较合适,本人认为在污水排放环节征税比较合适。污水包括生产和生活污水这两类,生活污水包含的有害物大体相同,但排放量难以计量或计量成本太高,且人均所产生的污水也随着水量的增大而增大,故考虑到征税成本与效率的关系,对生活污水征收水污染税有两种选择:一是每年对每个家庭或每人征收相同的水污染税;二是按消费的水量征收一定量的水污染税。笔者认为第二种方法比较可取,不仅征收水污染税,而且还间接促使居民节约用水。对生产污水来说,由于企业规模、性质不同,其产生的污水存在着质与量的巨大差异,因此有必要逐个地按其排放量进行征税。此时的监管成本就比较高,征税效率也会大打折扣。因此本人认为有必要在考虑征税效率的情况下,借鉴所得税的征管模式,由污染企业进行自行申报其污水的质与量,进行纳税申报,环保部门和税务部门根据实际情况进行抽检,若不符且属于故意行为,对其进行行政处罚,严重的移交司法部门进行刑事处罚,这样就能让企业进行自行检测、自行申报,从而大大降低征管成本。

四、税率的设计

1. 水税的税率设计

在设计水税的税率时,应考虑以下几个方面:首先是地区间水资源的不平衡,丰缺水城市之间是否

要采用地区差别税率。笔者认为应根据水资源分布不均匀的状况,采用地区差别比例税率较为可取,这样就可以较灵活地适应各地的状况。根据水资源稀缺状况来制定税率调节供求矛盾。水资源严重缺乏、供求矛盾紧张的地区,税率可定得高一些,水资源丰富、有剩余的地区,税率可定得低一些。其次,采取何种形式的税率。税率的形式有定额税率、比例税率和累进税率。定额税率显然不符合水税的要求,故我们主要探讨比例税率和累进税率。比例税率的基本特点是税率不随课税对象的数额的变动而变动,对水税来说,它的优点是计算简便,征收成本低,缺点是课税对象数额越大,纳税人相对直接负担越轻,有悖于税收公平原则。累进税率的基本特点是随着数量的增大,征收比例也随之提高,其优点是有效地调节纳税人对水资源消费的边际成本,随着消费的增加,边际成本(费用)也不断增大,能正确处理税收负担的纵向公平问题。其缺点是计算相对复杂,征收成本相对高。笔者认为对水税来说选择何种税率应视具体情况而定。对生活用水来说,应选择超额累进税率比较合适,这是因为:首先它的最低税率可以保证我国低收入阶层的基本生活用水的开销不会太大,这样就可以消除水税造成的社会收入分配的不公平。其次,居民个人所需要的基本生活用水差别不大,故超额累进税率比比例税率在节约水资源方面的成效更大。由于超额累进的作用,可以更有效的限制水资源的浪费。在生产型用水方面,由于企业千差万别,为了鼓励规模化和公平竞争,笔者认为应采用比例税率。此外,考虑到地区差别,故比较理想的水税应为:生活型用水采用地区差别的累进税率,生产型用水采用地区差别的比例税率。但考虑到税法的稳定性与严肃性,因此在地区差别税率上有必要由国家制定一个基本税率,各地参考并在国家规定的幅度范围内上下调整。

2. 水污染税税率设计

首先,对于水污染税税率的设计来说,其理想的税率应使得外部不经济内在化,即社会成本的内在化,但这只是一种理想状态。因为这需要准确的关于外部不经济的信息,而且还要取得相关的效用、损失和边际成本的详尽信息,这在实践中是无法做到的。因此对于水污染税的税率来说,比较客观的做法是我们只能要求一个次优税率,不断地接近最优税率。巴罗的逐步控制法不失为一个好方法,尽管有人认为它存在不确定性,但它仍较适合我国的国情。我们在设计上可以借鉴德国的做法从低税率到高税率,这样不仅可以对税率进行调试,看纳税人的行为是否因税率的改变而改变及其改变的程度大

小,而且还十分明确的告诉纳税人,给其一个缓冲期,让其进行技术改造和设备更新或做好节约水源的心理准备,使之能适应以后逐步调高的税率,做到税率明确、信息明确、目的明确。

其次,在地区税率上,由于各地水量的大小,水质的好坏各不相同,故水资源的纳污能力各不相同,且各地水资源的用途各异,对水质的要求也不同,故采用地区差别税率能适应各地的实际情况。但由于要保持税法的稳定性与严肃性,国家可制定一个基本税率,各地参考并在此规定的范围内自行上下调整。

最后,在税率的形式上,对于生活废水污染,由于点十分分散,故无法监控或成本太大,且单个污染不大,污染性质大体相同,从征收成本考虑,可以借鉴法国的做法采用定额税率,根据每个家庭或每个人口,每年交纳固定的数额水污染税即可,也可以根据每吨水交纳一定数量的水污染税。对于工业污水(生产型污水),由于性质不同,包含成分不同,且数量大,危害大,故应采用相对量形式的税率,即比例税率或累进税率。在比例税率和累进税率的选择上,我们已经在前面比较过它们各自的优缺点,但这种比较是建立在生产或消费规模相同或相似的情况下。由于工业或生产企业规模差距大,故污水排放差异也较大,如果采用累进税率,那么无论大企业技术设备如何先进,但由于它污水排放总量大,故它的边际税率往往要大于平均税率,大企业的平均税率要高于小企业的平均税率,这样对鼓励扩大生产规模,实现规模化经营与生产是不利的。技术先进的大型企业,由于采用累进税率,其水污染税的单位平均税率大于技术相对落后的小企业的单位平均税率,而实际上大企业的单位产品排放污水量小于小企业的单位排污量,这样就造成保护落后,打击先进。因此从公平的角度,也从水资源配置效率的角度看,应选择比例税率较为合理,但由于比例税率刺激削减污水方面的不足,本人认为有必要给每个企业确定一个污染限量,超过此数量给予一定数量的加征,使水污染税能够发挥其应有的作用。

五、水资源保护税税费协调

1. 现行排污收费制度与水资源费混淆了税与费性质

税与费的最大区别在于,税是无偿的(或间接有偿的),费是有偿的(是直接有偿的);税与享受的服务是不成比例的,费与享受的服务是成比例的。而现今我国的排污收费则是企业因向水域直接排放污染物所交纳的费用。从这可以看出国家并没有向企

业提供服务。企业交费是因为其占有了水资源的纳污资源,故是无偿的,其提供服务也是间接的、不成比例的,故其实质是属于税收性质。同时,我国现行的水资源费调节水资源的级差收入的作用不明显,征收水资源税有利于体现资源有偿使用和调节资源级差收入的原则^[2]。

2. 现行排污收费制度缺陷为向水资源保护税转化提供了必要性

我国现行排污收费制度存在较多问题:首先是在征收方面,排污费是由环保部门征收的,尽管其在技术上具有优势,但由于环保部门的征收力量不足及缺乏法律约束力,就会出现两种情况:一是由于环保部门既是排污量测量者,又是征收单位,就会出现“移位收费”、“感情收费”和“片面收费”的乱收费、乱摊派、少收短收的严重违法现象^[3]。二是由于缺乏法律强制力,且费的法律层次较低,环保部门无法对被征收单位采取各种法律强制手段如强制执行等,也无法对违法单位进行刑事上的制裁,因而无法进行严格的管理,致使无法保证排污费的及时入库。其次,在资金使用方面,由于排污费的使用不科学,既无法满足污染治理的资金需要,也容易造成资金的体外循环。致使排污费被挤占、截留、挪用的现象十分普遍,影响了资金的使用,在一定程度上损害了环保工作的正常开展。最后,排污费征收成本过高,在此消彼长的情况下,用于治理水资源的经费就存在严重不足。因此,开征水资源保护税显得尤为必要。

3. 改排污收费及水资源费为水资源保护税,实行费改税的可行性

首先是虽然实行20多年的排污费存在着征收、使用等多方面的缺陷,但它已经是具有“准税收”的性质,其PPR(污染者付钱)的原则已经被广泛接受,因此,费改税是较容易被接受的^[4]。其次,费改税符合现代国家法治和民主的原则,在我国依法治国的推动下,通过全国人大的立法,国家以税法的形式将排污费改为水资源保护税,也体现了依法治国、税收法律主义的原则,符合我国民主与法治建设的要求。

参考文献:

- [1] 陈少英,刘翠萍.征收水污染税的设想[J].生态经济,2001(8):28-30.
- [2] 王明浩,刘健.人求水,水求谁[M].北京:中国城市出版社,2002:52-58.
- [3] 计金标.生态税收[M].北京:中国税务出版社,2002:108-114.
- [4] 王乐.给你三十个保护环境的理由[J].生态环境与保护,2002(2):17-18.