

促进我国环保产业发展的税收政策研究

肖太寿

(中央财经大学财政学院, 北京 100081)

摘要:阐述了税收政策介入环保产业发展的理论基础,即外部性和公共产品理论决定了环保产业的发展需要税收优惠政策给予支持;分析了我国现有环保产业的所得税政策、增值税政策和营业税政策;提出了应完善现有税制及税收分配体制等促进我国环保产业发展的税收政策建议。

关键词:环保产业;税收政策;问题;建议

中图分类号:X324 **文献标志码:**A **文章编号:**1006-5377 (2009) 05-0019-05

前言

为了建设环境友好型和资源节约型社会,国家非常重视环保产业的发展。2005年12月,国务院下发了《关于落实科学发展观 加强环境保护的决定》(国发[2005]39号),该决定强调了要积极发展环保产业^[1]。发展环保产业是实现经济增长与环境保护协调发展的需要^[2],是发展循环经济,建设环境友好型社会的需要^[3],是实现国务院提出的节能减排目标的需要。

环保产业是一种新兴产业。据外部性和公共产品理论,环保产业健康持续发展需要国家予以一定的财力支持。然而完全依靠国家投资发展环保产业是不现实的,只有通过市场的方式,引进民间或社会资本共同参与环保事业才能真正提升环保产业的发展。纵观国外发达国家环保产业的发展史,可以发现,凡是环保产业发展得比较好的国家,国家都在税收政策上或直接财力上给予环保企业大力的支持。而我国虽然制定了一些有关

环保产业发展的税收优惠政策,但税收政策的调控职能力度不够,还存在不少问题,有待继续完善税收政策,促进环保产业的发展。

1 税收政策介入环保产业发展的理论基础

1.1 经济外部性理论

根据经济外部性理论,经济外部性又称为外在性、外部效应等。外部效应是指在市场活动中没有得到补偿的额外成本和额外收益,有正负外部效应之分,如上游水库下游地区可以从中受益,是正的外部效应;造纸厂对河流造成污染,是负的外部效应。资源浪费和环境污染是典型的负外部效应,市场机制不能有效解决这一问题,需要政府予以干预和矫正。政府可借助税收手段对市场缺陷进行弥补,对造成负外部效应的企业征收数额相当于该企业所造成损害的税收,从而使私人成本等于社会成本,这种用于纠正负外部性影响的税收被称为“庇古税”(Pigovian tax)^[4]。相反,环境保护与发展循环经济会产生正的外部效应,政府就应该通过财

政补贴鼓励产生正外部效应的经济行为，这笔补贴来自于税收收入。

1.2 公共产品理论

公共产品理论认为，公共产品具有两个特性^[5]：非排他性和非竞争性。如果一个商品在给定的生产水平下，向一个额外消费者提供商品的边际成本为零，则该商品是“非竞争的”。如果人们不能被排除在消费一种商品之外，这种商品就是“非排他的”。这就决定了在公共产品领域，市场不能有效发挥作用，需要政府来提供公共产品，满足社会公共需要，实现资源配置的帕累托效率。环境资源是典型的公共产品，其产权的不确定性严重打击了人们保护环境资源的积极性，从而导致了无节制使用环境资源的现象。环境保护是现代市场经济环境下政府的一项重要职责，而税收政策是政府履行职责的重要经济手段，作为具有分配和调节功能的经济杠杆，税收政策必须充分发挥其在促进环保产业发展中的作用。

2 我国现有促进环保产业发展的税收政策分析

2.1 国家促进环保产业发展税收政策的总体要求

(1) 促进循环经济发展的税收政策要求

为了促进循环经济发展，提高资源利用效率，保护和改善环境，实现可持续发展，《中华人民共和国循环经济促进法》明确规定，国家对促进循环经济发展的产业活动给予税收优惠，并运用税收等措施鼓励进口先进的节能、节水、节材等技术、设备和产品，限制在生产过程中耗能高、污染重的产品的出口。

(2) 有关节能减排税收政策的总体要求

为了实现“十一五”期间单位国内生产总值能耗降低20%左右、主要污染物排放总量减少10%的约束性指标的任务，《节能减排综合性工作方案》第三十八条明确指出，中国将抓紧制定节能、节水、资源综合利用和环保产品目录及相应税收优惠政策。实行节能环保项目减免企业所得税及节能环保专用设备投资抵免企业所得税政策。对节能减排设备投资给予增值税进项税抵扣。完善对废旧物资、资源综合利用产品增值税优惠政策；对企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品取得的收入，在计征企业所得税时实行减计收入的政策。实施鼓励节能环保型车船、节能省地环保型建筑和既有建筑节能改造的税收优惠政策。抓紧出台资源税改革方案，改进计征方式，提高税赋水平。适时出台

燃油税。研究开征环境税。研究促进新能源发展的税收政策。实行鼓励先进节能环保技术设备进口的税收优惠政策。

2.2 现有发展环保产业的具体税收政策

2.2.1 企业所得税政策^{[6][7]}

(1) 减免企业所得税的税收政策

企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，可以免征、减征企业所得税。符合条件的环境保护、节能节水项目，包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等。企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税（三免三减半）。其中享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

(2) 投资抵免的税收政策

企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。所谓的税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。享受该规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备；企业购置上述专用设备在5年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。

(3) 减计收入计算所得税政策

企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。所谓减计收入，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按90%计入收入总额。前款所称原材料占生产产品材料的比例不得低于《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的标准。

(4) 环保高新技术企业所得税政策

根据新企业所得税法的相关规定，经过政府有关部门认定的高新技术企业可以享受15%的企业所得税优惠税率，即比正常的企业所得税率低五个百分点。据此规定，只要环保企业采用新的高新技术，经过政府有关部门认定为高新技术企业的也可以享受15%的企业所得税优惠税率。

2.2.2 增值税政策^{[8][9]}

(1) 再生资源增值税优惠政策

所谓再生资源，是指对已经产生的废物，通过各种管理措施和技术手段得到的具有使用价值的或加工后可重新利用的资源或能源。为了促进再生资源的回收利用，国家调整了再生资源回收与利用的有关增值税政策，具体如下：

1) 取消“废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”和“生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，可按废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按10%计算抵扣进项税额”的政策。

2) 单位和个人销售再生资源，应当依照《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税条例》）、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》及财政部、国家税务总局的相关规定缴纳增值税。但个人（不含个体工商户）销售自己使用过的废旧物品免征增值税。增值税一般纳税人购进再生资源，应当凭取得的增值税条例及其细则规定的扣税凭证抵扣进项税额，原印有“废旧物资”字样的专用发票停止使用，不再作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

3) 规定了销售再生资源纳税人的退税政策。在2010年底以前，对符合条件的增值税一般纳税人销售再生资源缴纳的增值税实行先征后退政策。即对符合退税条件的纳税人2009年销售再生资源实现的增值税，按70%的比例退回给纳税人；对其2010年销售再生资源实现的增值税，按50%的比例退回给纳税人。

(2) 资源综合利用增值税政策

1) 免征增值税政策。对企业销售自产的再生水应当符合水利部《再生水水质标准》（SL368-2006）的有关规定；以废旧轮胎为全部生产原料生产的胶粉（胶粉应当符合GB/T19208-2008规定的性能指标），翻新

轮胎（翻新轮胎应当符合GB7037-2007、GB14646-2007或者HG/T3979-2007规定的性能指标，并且翻新轮胎的胎体100%来自废旧轮胎）；生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的特定建材产品[这里的特定建材产品是指砖（不含烧结普通砖）、砌块、陶粒、墙板、管材、混凝土、砂浆、道路井盖、道路护栏、防火材料、耐火材料、保温材料、矿（岩）棉]，实行免征增值税政策。

2) 对污水处理劳务免征增值税。污水处理是指将污水加工处理后符合GB18918-2002有关规定的水质标准的业务。

3) 增值税即征即退政策。对企业销售自产的下列货物：以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品；以垃圾为燃料生产的电力或者热力；以煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩为原料生产的页岩油；以废旧沥青混凝土为原料生产的再生沥青混凝土；采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的水泥（包括水泥熟料），实行即征即退增值税政策。另外，自2008年7月1日起，以立窑法工艺生产的水泥（包括水泥熟料），一律不得享受增值税即征即退政策。

4) 即征即退50%增值税的政策。对企业销售自产下列货物：以退役军用发射药为原料生产的涂料硝化棉粉（退役军用发射药在生产原料中的比重不低于90%）；对燃煤发电厂及各类工业企业产生的烟气、高硫天然气进行脱硫生产的副产品[指石膏（其二水硫酸钙含量不低于85%）、硫酸（其浓度不低于15%）、硫酸铵（其总氮含量不低于18%）和硫磺]；以废弃酒糟和酿酒底锅水为原料生产的蒸汽、活性炭、白碳黑、乳酸、乳酸钙、沼气（废弃酒糟和酿酒底锅水在生产原料中所占的比重不低于80%）；以煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩为燃料生产的电力和热力（煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩用量占发电燃料的比重不低于60%）；利用风力生产的电力；部分新型墙体材料产品（具体范围按《享受增值税优惠政策的新墙体材料目录》执行），实行即征即退50%增值税的政策。

5) 增值税先征后退政策。对销售自产的综合利用生物柴油（指以废弃的动物油和植物油为原料生产的柴油。其中动物油和植物油用量占生产原料的比重不低于70%）实行增值税先征后退政策。

6) 对增值税一般纳税人生产的粘土实心砖、瓦，

一律按适用税率征收增值税，不得采取简易办法征收增值税。

2.2.3 资源税政策

在资源开采、原料投入环节，为了限量开采、节约投入而设置的税种有资源税。

2.2.4 消费税政策

根据《消费税暂行条例》的有关规定，在产品消费使用环节，为了倡导绿色消费，限制损害环境的消费，国家将高耗能、不可再生以及产生环境污染的消费品如成品油、实木地板、木制一次性筷子等商品纳入消费税的征税范围，通过消费税的高税率合理引导人们的消费。

2.2.5 营业税政策

(1) 污水处理费营业税政策

根据《国家税务总局关于污水处理费不征收营业税的批复》（国税函[2004]1366号）文件的规定：按照《中华人民共和国营业税暂行条例》规定的营业税征税范围，单位和个人提供的污水处理劳务不属于营业税应税劳务，其处理污水取得的污水处理费，不征收营业税。

(2) 垃圾处置费的营业税政策

根据《国家税务总局关于垃圾处置费征收营业税问题的批复》（国税函〔2005〕1128号）的规定：单位和个人提供的垃圾处置劳务不属于营业税应税劳务，对其处置垃圾取得的垃圾处置费，不征收营业税。

3 现有发展环保产业的税收政策存在的主要问题

(1) 资源税

税率过低，税收级次之间的差距过小，对激励资源合理利用的作用不明显，同时征税范围过于狭窄，不利于对资源进行全面保护。

(2) 消费税

未将对环境造成极大污染的电池、塑料制品等纳入征税范围，没有对许多不可再生性资源及重要战略资源起到限制消费作用。

(3) 营业税

从现有的环保产业营业税政策来看，只有污水处理和垃圾处置费才免征营业税。而其他的环保产业仍然要交纳营业税，在某种程度上影响了投资者投资环保产业的积极性。

(4) 增值税

从现有的增值税政策来看，对于垃圾处置费没有明确是免增值税，意味着从事垃圾处置业务的企业收取的垃圾处置费收入是要缴纳增值税的，这对垃圾处置企业而言显然是不公平的。

(5) 企业所得税

尽管环保企业符合一定条件可以享受企业所得税“三免三减半”，投资抵免和减计收入计算企业所得税的优惠政策，但是对于环保设备的固定资产折旧方法没有明确采用加速折旧法。虽然新的企业所得税法有加速折旧和缩短折旧年限的规定，但条件很苛刻，必须满足两个条件：一是由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；二是常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。许多环保企业都很难达到这两项条件，在一定程度上不利于刺激环保企业的投资。

4 促进环保产业发展的税收政策建议

4.1 完善现有税制，促进环保产业的发展

(1) 增值税

扩大增值税的优惠范围，对更多的节能环保产品和垃圾处置费给予免征增值税的优惠政策。

(2) 消费税

对尚未纳入征税范围的非循环经济范畴的重要消费品征收消费税，以此拉开其与循环经济产品的税赋差距，体现循环经济产品的税收优势。尤其应将高耗能产品如一次性尿片、高档建筑装饰材料等及导致环境污染严重的消费品纳入消费税征收范围，根据耗能及污染程度设置不同税率，税率应普遍偏高，以有效抑制消费。

(3) 资源税

扩大资源税的征收范围，将土地、森林、海洋、草原和淡水等自然资源列入征税范围，引导节约资源。完善计税依据，对从量定额征收的应税资源的计税数量由销售和使用数量改为实际开采和生产数量，直接在最初环节限制资源的开采与生产数量。提高单位税额，对非再生型、非替代型的稀缺资源加以重税，限制掠夺性开采。

(4) 企业所得税

在一定年限内给予资源回收产业的所有企业免征企业所得税的优惠，以吸引和稳定更多的资金在该行业的投入，促使该行业迅速发展和壮大，等待整个回收体系完全

建立起来后再选择适当的时机作相应的调整^[10]。给予企业通过非营利性机构对环保事业及环境美化方面的捐赠税前全额扣除的优惠。同时借鉴国外经验,对环保企业的购进设备以及其他企业购置的环保设施实行加速折旧。

(5) 营业税

对于环境污染治理型、污染源控制型和资源综合利用型企业实行全免营业税的政策。

4.2 完善税收分配体制,调动中央和地方发展环保产业的积极性

发展环保产业,需要中央和地方政府的协调配合,需调动两者的积极性,因此促进环保产业发展的税制改革、合理分配中央和地方收入显得特别重要。可以将与现行促进环保产业发展的有关税收划为中央和地方共享收入,由国税部门征收,再向地方划拨款项。以后新开征的环境保护税全部划为中央

收入,由国税部门征收,中央政府再通过转移支付在全国各地区进行分配使用,以使环保产业在全国范围内协调发展。

参考文献:

- [1] 国务院关于落实科学发展观加强环境保护的决定.(国发[2005.39号]) [Z].
- [2] 董小林.环境经济学[M].北京:人民交通出版社,2005.
- [3] 李晓西.循环经济发展与和谐社会建设[J].学术月刊,2006(1).
- [4] (美)曼昆(Mankiw, N, G)著,梁小民译.经济学原理[M].北京:机械工业出版社,2003.
- [5] (美)平狄克(Pindyck, R.S.)、鲁宾费尔德(Rubinfeld, D.L.)著,张军译.微观经济学[M].北京:中国人民大学出版社,1997.
- [6] 中华人民共和国企业所得税法(中华人民共和国主席令第六十三号) [Z].
- [7] 中华人民共和国企业所得税法实施条例(中华人民共和国国务院令512号) [Z].
- [8] 财政部、国家税务总局.关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知(财税[2008]156号) [Z].
- [9] 财政部、国家税务总局.关于再生资源增值税政策的通知(财税[2008]157号) [Z].
- [10] 张秀莲.促进循环经济发展的税收政策研究[M].青海:青海社会科学,2007.

Tax Policy Research on Promotion of Environmental Protection Industry's Development in China

XIAO Tai-shou

(Financial Institute of the Central University, Beijing 100081, China)

Abstract: The environmental protection industry is a general term of various activities, its purpose is to prevent environmental pollution, improve the ecological environment, protect natural resources. Externality and public products theory decide that the environmental protection industry's development needs the support of the preferential tax policies. This paper focuses on analysis of the existing income tax policies, value-added tax policies, business tax policies of the environmental protection industry. Based on the analysis, the writer makes recommendations from the view of tax policy so as to promote the development of the environmental protection industry. The existing tax regime and the revenue distribution system should be perfected.

Keywords: environmental protection industry; tax policies; problem; recommendation

声 明

为适应我国信息化建设需要,扩大作者学术交流渠道,本刊已加入“中国期刊全文数据库”、“中国学术期刊综合评价数据库”、“中文科技期刊数据库”和“中国核心期刊(遴选)数据库”。作者著作权使用费与本刊稿酬一次性给付。如作者不同意将文章编入以上数据库,请在来稿时声明,本刊将做适当处理。

《中国环保产业》编辑部