

# 科学发展观指导下资源有效利用的税收政策取向

福建省税务学会、福建省地税局科研所课题组

摘要：建立资源节约型社会的核心问题就是资源能源的有效利用。税收政策所体现的激励与约束效应是引导市场主体行为的有力杠杆，在我国建设资源节约型社会的过程中，税收政策的作用举足轻重。因此，为促进资源有效利用，加快资源节约型社会建设，应该在科学发展观指导下，按照自主创新、能源节约的财税制度要求，积极稳妥地推进税收制度改革，研究出台促进节能减排的税收政策，建立支持资源能源节约和综合利用的税收政策体系，推进社会主义生态文明建设。

科学发展观的基本内涵，就是坚持全面发展、协调发展和可持续发展。建立资源节约型社会、实现可持续发展，是贯彻科学发展观的具体体现，也是总结现代化建设经验，从我国的现实国情出发而提出的一项重大决策。建立资源节约型社会的核心问题就是资源能源的有效利用。但是，我国目前仍未摆脱传统的高投入、高消耗、高污染、低效益的发展模式。一面是资源匮乏，一面是资源利用效率低下，经济社会发展面临着较为严重的资源约束矛盾和压力。因此，党的十六届五中全会提出，要加快建设资源节约型、环境友好型社会。这是党中央从我国的基本国情出发，立足当前，着眼长远，全面落实科学发展观，加快推进经济增长方式转变，实现全面建设小康社会目标和可持续发展作出的重大战略决策。同样，在国际上，经济发展与资源基础协调都已成为各国可持续发展的首要任务和基本目标。为了保证未来中国资源的有效供给，实现全面协调可持续发展，就需要按照科学发展观的要求，建立和完善综合调整机制，制定和调整（包括税收政策在内的）有效的政策来鼓励和促进资源的综合利用，推进资源节约型社会建设。

## 一、科学发展观的基本内涵和建设资源节约型社会的现实意义

### （一）科学发展观的基本内涵

党的十六届三中全会明确提出的科学发展观，进一步指明了新阶段我国现代化建设的发展道路、发展模式和发展战略，其实质是要抓住和用好战略机遇期，实现经济社会更好更快发展。科学发展观的内涵及其丰富，涉及经济、政治、文化、社会的各个领域。科学发展观既是重大的理论问题，也是重大的实践问题；既是解决当前经济社会发展矛盾必须遵守的基本原则，也是我国现代化建设必须长期坚持的重大指导方针。党的十七大报告第一次全面准确地阐述了科学发展观的科学内涵，使科学发展观形成一个完整的科学理论体系。科学发展观的基本内涵，就是坚持全面发展、协调发展和可持续发展。全面发展，就是按照中国特色社会主义事业总体布局全面推进经济建设、政治建设、文化建设、社会建设，在重视经济发

展的同时,更加注重社会发展。协调发展,就是努力促进现代化建设各个环节、各个方面相协调,促进生产关系与生产力、上层建筑与经济基础相协调,特别是促进城乡协调发展、地区协调发展、产业协调发展以及国内发展和对外开放的协调。可持续发展,就是坚持生产发展、生活富裕、生态良好的文明发展道路,建设资源节约型、环境友好型社会,实现速度和结构质量相统一、经济发展与人口资源环境相协调,使人民在良好生态环境中生产生活,实现经济社会永续发展。更具体说来,就是既满足当代人的需要,又不对子孙后代人满足其需要的能力构成危害<sup>1</sup>。

## （二）建设资源节约型社会是贯彻落实科学发展观的重要举措

以人为本、全面协调可持续发展的科学发展观,是我们党深刻总结国内外在发展问题上的经验教训,从新世纪新阶段党和国家事业发展的全局出发,着眼于丰富发展内涵、创新发展观念、开拓发展思路、破解发展难题而提出的重大战略思想,进一步明确了我国要发展、为什么发展、怎样发展的重大问题。这是我们党对人类社会发 展规律、社会主义建设规律和共产党执政规律认识的升华。

坚持以科学发展观统领经济社会发展全局,把经济社会发展转入全面协调可持续发展的轨道,是我们全面建设小康社会,加快推进社会主义现代化的迫切需要和重要保证。当前,贯彻落实科学发展观的一项重要任务,是要处理好经济建设、人口增长、资源利用、环境保护的关系,切实转变经济增长方式,在节约资源、保护环境的前提下实现经济较快发展,提高人民生活水平和生活质量,促进人与自然和谐相处,加快建设资源节约型社会<sup>2</sup>。

长期以来,我国经济发展过多地依靠扩大投资规模和增加物质投入,经济增长方式粗放,在我国生产、建设、流通、消费等各个领域和许多环节,存在着大量浪费现象,这与资源、环境的矛盾日趋尖锐,长此下去,难以为继。实施可持续发展战略,实现经济发展与人口、资源、环境相协调,坚持走生产发展、生活富裕、生态良好的文明发展道路,是摆在我们面前的一个重大课题。这既是全面建设小康社会的必然要求,也是贯彻落实科学发展观的重要实践。

## （三）充分认识建设资源节约型社会的现实意义

建设资源节约型社会,关系到我国经济社会发展和中华民族兴衰,是具有全局性和战略性的重大决策,具有重大的现实意义和深远的历史意义。

第一,加快建设资源节约型社会,是推进我国现代化建设、全面建设小康社会的内在要求。树立和落实科学发展观,首先要抓住发展这个第一要务,坚持以经济建设为中心,按照全面建设小康社会、走新型工业化道路的要求,着力转变经济增长方式,全面提高国民经济的整体素质和竞争力。我们讲的发展,是建立在优化结构、提高质量和效益基础上的发展,是科学的发展、协调的发展。多年来,我们在转变经济增长方式、提高经济增长的质量和效

---

<sup>1</sup>参见中国税务学会学术委员会编:《税收学术研究丛集——贯彻科学发展观的税收政策研究》,中国税务出版社 2007 年 9 月出版。

<sup>2</sup>参见侯云春:《贯彻落实科学发展观加快建设资源节约型社会》,2005 年 11 月 21 日《经济日报》。

益方面做了大量工作,也取得了一定成效,但经济增长粗放,投入多、产出少、消耗高、浪费大、污染重的问题还没有得到根本解决。也就是说,我国目前仍未摆脱传统的高投入、高消耗、高污染、低效益的发展模式。一面是资源匮乏,一面是资源利用效率低下。在人均资源相对短缺的条件下建设资源节约型社会,我们必须走资源有效利用的道路。据统计,我国能源利用效率只有 33%,工业用水重复利用率为 55%,矿产资源总回收率为 30%,分别比国际先进水平低 10 个百分点、25 个百分点和 20 个百分点<sup>3</sup>。我们要实现 2020 年国内生产总值比 2000 年翻两番的目标,必须从根本上转变经济增长方式,努力走出一条科技含量高、经济效益好、资源消耗低、环境污染少、人力资源得到充分发挥的新型工业化道路。在我国经济社会发展进入新的历史阶段,中央明确提出加快建设资源节约型社会,就是要在社会生产、建设、流通、消费的各个领域,在经济和社会发展的各个方面,切实保护和合理利用各种资源,提高资源利用效率,以尽可能少的资源消耗获得最大的经济效益和社会效益,保障经济社会的可持续发展。

第二,加快建设资源节约型社会,是有效缓解资源供需矛盾、保障国家经济安全的必然选择。资源,通常被解释为“资财之源,一般指天然的财源”<sup>4</sup>资源是人类生存和发展的基本条件<sup>5</sup>,然而,随着物质生活水平的提高和人口的增长,人类对自然资源的需求日益增大,与此同时,自然资源的浪费也在加剧。如何以最低的资源消耗(资源的有效利用)来确保经济的可持续发展,已成为当前所有国家在社会经济发展过程中面临的一大共同难题。能源、矿产、水、土地等自然资源,是经济社会可持续发展的物质基础和保障。人口众多、资源相对不足、环境承载能力较弱,是我国的基本国情。能源和矿产短缺是制约我国经济社会发展的“软肋”,淡水和耕地紧缺是中华民族的心腹之患。我国以占世界 9%的耕地、6%的水资源、4%的森林、1.8%的石油、0.7%的天然气、不足 9%的铁矿石、不足 5%的铜矿和不足 2%的铝土矿,养活着占世界 22%的人口;大多数矿产资源人均占有量不到世界平均水平的一半,我国占有的煤、油、天然气人均资源只及世界人均水平的 55%、11%和 4%<sup>6</sup>。近年来,随着经济加速增长,国内资源不能满足需要,石油、矿产等重要资源进口越来越多,对国外市场依赖程度越来越大。2004 年我国进口石油占国内消费总量的 40%以上,铁矿石进口量超过国内需求的 50%。过多地进口资源,影响到我国经济安全和国家安全。今后一个时期,我国人口还要增长,伴随全面建设小康社会的进程,工业化不断推进,城市化步伐加快,居民消费结构逐步升级,经济规模也将进一步扩大,资源供需矛盾将更加突出,环境压力越来越大。据测算,即使把各种节能措施都考虑在内,2020 年,我国一次能源需求量仍将超过 30 亿吨标

<sup>3</sup>参见中关村国际环保产业促进中心编著:《循环经济——国际趋势与中国实践》,人民出版社 2005 年 7 月出版。

<sup>4</sup>《辞海》对资源的解释为“资财之源,一般指天然的财源”。这是狭义的资源定义,专指自然资源,我们在此研究的就是自然资源及其有效利用问题,即运用税收政策调节自然资源的有效利用问题。

<sup>5</sup>参见中关村国际环保产业促进中心编著:《循环经济——国际趋势与中国实践》,人民出版社 2005 年 7 月出版。书中认为,资源与环境,是人类生存和发展的基本条件,其中自然资源是国民经济与社会发展的重要物质基础。本文研究的主要是资源有效利用问题,故在后文的论述中,将与资源利用密切相关的环境因素也纳入研究。

<sup>6</sup>参见中关村国际环保产业促进中心编著:《循环经济——国际趋势与中国实践》,人民出版社 2005 年 7 月版。

准煤,石油、天然气大量依靠进口。煤炭、石油、天然气这些一次性能源目前是我国最现实的能源。我国能源探明储量中,煤炭占94%、石油占5.4%、天然气占0.6%,这种富煤贫油少气的能源资源结构特点决定了我国能源生产以煤为主的格局长期不会改变<sup>7</sup>。我国煤炭资源虽然比较丰富,但煤炭的开发、运输和环境的压力越来越大。解决我国资源供求矛盾,促进经济社会持续快速发展,根本出路在于坚持节约与开发并重、节约优先的方针,合理开发和有效利用资源,加快建设资源节约型社会。

第三,加快建设资源节约型社会,是保护生态环境、提高人民生活质量的根本途径。以人为本是科学发展观的核心。我们一切工作的出发点和落脚点,都是为了不断提高广大人民群众的生活水平和生活质量,促进人的全面发展。多年来的高投入、高消耗、高排放,导致水污染、空气污染、植被破坏、沙漠化、酸雨等问题越来越突出,严重影响了人民群众的身体健康和生活质量。据统计,目前我国森林面积和林木蓄积量在世界上排第6位,但人均量仅及世界值的1/6和1/8<sup>8</sup>。森林覆盖率虽已达13.9%,但也仅为世界平均值的一半,在世界上排名100位之后。在如此情况下,我国森林砍伐却并没有因此而减缓,过量采伐、乱砍滥伐、毁林开荒等,正日益使我国仅有的一点森林遭受前所未有的破坏,生态环境的改变,使我国多种以森林为栖息地的动物濒临灭顶之灾。由于成熟林面积锐减,林木蓄积量少,采伐有限,导致我国木材及其他林产品一直供不应求,市场缺口很大,为满足国内需要,国家每年都要进口一定数量木材。根据预测,我国木材紧张状况近期不会缓解,在很长时间内依靠进口木材补充国内需要的局面不会改变。我国单位国内生产总值二氧化硫排放量是发达国家的8-10倍,二氧化硫的排放量超过环境容量的66%左右,导致许多地区酸雨成灾。我国水污染物的排放比水自净能力的量多出82%,许多城市的河流都成了臭水河<sup>9</sup>。落实科学发展观,要求我们必须加快建设资源节约型社会,大力发展循环经济,切实减少资源消耗,做到废物的资源化利用和循环利用,对最终废物进行无害化处理,尽量减少污染物排放和对生态环境的破坏,在发展经济的同时,让人民群众喝上干净的水、呼吸清洁的空气、吃上放心的食物,在良好的环境中生产和生活。

## 二、科学发展观指导下,税收政策促进资源有效利用的可行路径

贯彻落实科学发展观,客观上要求我们必须坚持把全面协调可持续发展作为税政工作的基本准则。坚持全面协调可持续发展的基本要求就要将税收看作是建设社会主义经济文明、社会文明、政治文明与生态文明的重要治理工具,按照实行有利于发展方式转变。因此,要按照自主创新、能源节约的财税制度要求,积极稳妥地推进税收制度改革,研究出台促进节能减排的税收政策,建立支持资源能源节约和综合利用的税收政策体系,推进社会主义生态文明建设。

资源有效利用的对立面是资源浪费,资源浪费有多种情况,但从性质上来说,可归纳为

<sup>7</sup>李响:《这样浪费,50年后将无煤可采——我国煤炭资源开发利用现状忧思录》,详见国土资源新闻网。

<sup>8</sup>参见第四次全国森林资源普查资料。

<sup>9</sup>参见侯云春:《贯彻落实科学发展观加快建设资源节约型社会》,2005年11月21日《经济日报》。

两类：一是由于节约意识的不足而造成的非技术性浪费；二是由于资源使用过程中技术的缺陷所造成的资源高耗费（即资源的使用效率低下，也就是所谓的粗放性生产）。在市场经济中，税收政策所体现的激励与约束效应是引导市场主体行为的有力杠杆，在抑制这两方面资源浪费、促进资源有效利用有可大作为的空间。

### （一）强化社会节约意识

税收政策是引导市场主体行为的有力杠杆，也是强化社会节约意识的一条有效途径。通过税收政策的调整，可以促进市场主体按照建立资源节约型社会的要求调整自身的经济行为，强化节约意识。比如，对资源节约型产品的生产给予税收优惠、对资源节约型产品的消费提供税收返还等激励措施，来提高节能产品的生产和使用；而对高能耗产品，可以通过增加税收负担来约束、限制这些产品的生产和消费；对于生产同性质产品但资源使用效率不同的企业，税收的差别约束和激励将使其发挥非中性的影响，即用税收政策改变资源的配置和微观主体的利益格局，使得资源更多流向使用效率高的企业，从而促进资源有效利用。

### （二）促进资源有效利用技术的开发

我国当前的单位资源产出效率大大低于国际先进水平，只相当于德国的 1/6，美国的 1/10，日本的 1/20<sup>10</sup>。大量的资源在生产过程中被浪费，没有取得应有的产出，原因不是不想节约，而是受到技术落后的限制。长期以来粗放式的生产方式要想走向集约，关键是技术的进步。资源有效利用技术的研究与开发，既是一项基础性研究，也是一项应用性的科技推广。税收政策作为政府掌握的一个重要经济杠杆和调节手段，可以通过非基准税制和利益调整机制来促进资源有效利用技术的研发和推广。比如，可以通过降低税率、减免税、优惠退税、加速折旧、技术设备投资税前抵免等税式支出方式来进行鼓励。

### （三）鼓励资源循环利用，减少污染

在鼓励资源循环利用、减少污染的过程中，政府既可以采用法律手段、行政手段，也可以采用经济手段来减少原生资源使用、提高要素综合使用率、降低污染。世界各国实践表明，经济手段是保护环境、节约资源最为有效的手段之一，而税收政策作为政府主要的经济手段是控制污染、保护环境、促进资源循环利用必不可少的措施<sup>11</sup>。这些措施可以是限制非可再生资源消费的税收政策，也可以是鼓励资源综合利用、循环利用、节能环保的税式支出政策。

### （四）与其他促进资源有效利用的政策形成协同效应

国家宏观经济政策要在促进资源有效利用中发挥积极作用，需将税收政策与其他经济政策结合起来，发挥政策的协同效应，形成政策合力。因为政策措施是一个综合的、长期的系

<sup>10</sup>参见曹玉书：《创新发展模式 提高发展质量》，2005 年 11 月 07 日《经济日报》。

<sup>11</sup>在国际上，循环经济做得好的国家比如荷兰、德国、美国等，都制定了完善的税收政策。这些政策既有制定基准税制来对经济主体实现普遍作用的，比如开征生态税（典型的绿色生态税收有二氧化碳税、汽油税、垃圾税、填埋税和焚烧税等）。也有利用非基准税制来鼓励资源循环利用、节能环保，如新加坡政府规定：对用水再循环设备的投资，可以用其他产品的所得税予以补偿。

统工程，相互之间需要进行协调与配合。比如，税收政策中消费税的调整和改革、燃油税的开征需要和 2005 年开始实行的强制性节能标准《乘用车燃料消耗量限值》、汽车“欧洲Ⅲ”排放标准结合起来，需要和国家汽车工业产业政策甚至工业产业布局结合起来，只有这样才能充分发挥税收政策和其他宏观经济政策的协同效应，产生合力，从而提高资源有效利用政策措施的整体效果。

### 三、当前我国与促进资源有效利用的税收政策分析

在现行税制中，我国与资源有效利用相关的税收政策主要体现在增值税、消费税、企业所得税以及资源税等税种中，而且这些税种中的有关政策规定都是针对生产行为，是间接地促进资源有效利用，税收在促进资源有效利用方面的政策与相关政策的配合还很少，离科学发展观要求下的促进资源有效利用的税收政策还有一定差距。此外，随着资源有效利用的科学技术的日益成熟，许多激励技术推广和运用的税收措施还是空白。

#### （一）与资源有效利用有关的现行税收政策规定<sup>12</sup>

1. 增值税方面。相关的政策规定主要有：一是对企业在生产原料中掺有不少于 30% 的煤矸石、石煤、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣（不包括高炉水渣）的建材产品，包括以其他废渣为原料生产的建材产品免征增值税或者实行增值税即征即退政策。二是对企业以“三剩物”和次小薪材为原料生产加工的综合利用产品实行增值税即征即退政策。三是对油母页岩炼油、垃圾发电和废旧沥青混凝土回收利用实行增值税即征即退政策。四是对综合利用煤矸石、煤泥、煤系伴生油母页岩等发电、风力发电、部分新型墙体材料产品实行增值税减半征收政策。五是对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；生产企业的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 10% 计算抵扣进项税额。六是对列入《当前国家重点鼓励发展的产业、产品和技术目录》，对环境保护和资源综合利用具有重要意义的产业、产品，如安全、高效的农药原药新品种、废气、废液、废渣综合利用、环保检测仪器新技术设备制造、环境污染治理工程及检测和治理技术、防护林工程、荒漠化防治等，在规定范围内免征进口环节增值税。七是对中外合作开采陆上煤层气按实物征收 5% 的增值税，不抵扣进项税额；对自营开采陆上煤层气增值税实行“先征后返”的政策，即按 13% 的税率征收，返还 8 个百分点。

2. 企业所得税方面。相关的政策规定主要有：一是企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用，计入管理费用在所得税前扣除，对盈利工业企业当年发生的技术开发费比上年实际发生额增长达到 10% 以上，其当年实际发生费用除按规定据实列支外，经主管税务机关审核批准后，可再按其实际发生额的 50%，直接抵扣当年应纳税所得额。二是企业在我国境内投资的符合国家产业政策的技术改造项目，其所需国产设备投资的 40%，可从设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免；企业环保设备投资符合条件的，也比

<sup>12</sup>参见全国注册税务师执业资格考试教材编写组编：《税法Ⅰ》、《税法Ⅱ》，中国税务出版社 2008 年版。

照这一规定执行。三是企业在原设计规定的产品以外,综合利用本企业生产过程中产生的、在《资源综合利用目录》内的资源做主要原料生产的产品的所得,自生产经营之日起,免征所得税五年。四是企业利用本企业外的大宗煤矸石、炉渣、粉煤灰做主要原料,生产建材产品的所得,自生产经营之日起,免征所得税五年。五是处理利用其他企业废弃的、在《资源综合利用目录》内的资源而新办的企业,经主管税务机关批准后,可减征或者免征所得税一年。六是对中外合作开采煤层气的企业,实行所得税“两免三减半”政策等等。

3. 消费税方面。对环境造成污染的鞭炮、焰火、汽油、柴油及摩托车、小汽车等消费品列入消费税征税范围,并对小汽车按排气量大小确定高低不同的税率。如对含铅汽油与无铅汽油分别按 0.28 元/升和 0.20 元/升的税率征收消费税;对生产销售达到低污染排放限值的小轿车、越野车和小客车减征 30% 的消费税。

4. 资源税方面。对开采原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和生产盐的矿产品征税,按资源自身形成条件和开采条件的差异,设置差别定额税率。近年来,对支持西部大开发和振兴东北老工业基地,出台了一系列税收优惠政策,其中也包括了一些资源环境方面的优惠政策。

## (二) 现行促进资源有效利用税收政策的不足及评析

1. 缺少资源有效利用的专项税收政策,导致政策功能缺位。1994 年的税制改革主要是适应建立社会主义市场经济的要求,改革的重要内容是取消各种税收优惠政策、理顺税收条款、完善税制结构。但是,其中很多促进资源有效利用的税收优惠政策也相应被取消了,突出表现是目前节约资源的税收政策与资源可持续利用、环境保护政策混在一起。现行税制对资源损耗机制还未引起足够的重视,在整体上,对资源有效利用问题关注不够。在现行税制中,资源税只是一个小税种,但该税种的要素设计存在诸多问题:一是性质定位不当,在一定程度上有逆向调节作用,由于资源税收入大部分归地方,在执行过程中又因为对使用煤、石油、天然气、盐等自然资源所获得的收益征税,往往起到了鼓励地方对资源过度开发的作用,反而加剧了资源的浪费和生态环境的恶化;二是征收范围过窄,仅限于矿产品和盐,不利于保护所有的资源;三是单位税额过低,起不到有效的级差调节作用。

2. 在资源保护方面功能不足。在对资源保护和节约上,现行税收政策在促进资源保护、节约开采方面存在明显不足。要在矿产资源开采中保护和节约资源,减少资源的破坏和浪费,必须要提高资源回采率。而税收促进资源保护性、节约性开采,一方面应有适当的资源租税,抑制低水平开采;另一方面应有鼓励开采企业技术改造和设备更新的政策措施。但现行税收政策在资源开采方面存在明显的缺陷:一是资源税难以发挥资源租税的作用,保护资源的功能弱化。煤炭资源税税额低、幅度小且不能适应价格变化,缺乏动态调节机制,使得在实际中技术改造投入少、回采率低、资源浪费大的煤矿获取了更多的利益,对资源的保护和节约起着逆向调节作用。二是增值税和企业所得税政策难以在资源产业优化升级、技术创新和安全生产上发挥鼓励和引导作用,不利于提高资源开采企业技术改造和设备更新的积极性。如现行所得税政策中涉及煤炭工业技术创新和环境保护的内容相对较少,对煤炭工业技术创

新、延伸产业链、提高环境治理和保护资源的促进作用不大。

3. 尚未充分运用税收杠杆, 促进资源有效利用。目前我国对资源、能源产品普遍征收增值税, 绝大多数产品都实行 17% 的税率, 对于这些税率相同的产品, 增值税不具有特殊调节的作用。具有特殊调节作用的是消费税, 目前我国对汽油和柴油征收消费税, 但是油品的总体税负为 23% 左右, 大大低于国际水平, 因此, 使我国的汽油和柴油最终价格也明显低于国际上大多数国家的价格水平, 这种“低税、低价”模式不利于提高石油的使用效率<sup>13</sup>。此外, 我国现行消费税没有对不同资源消耗水平的产品实行差别调节, 没有充分体现资源有效利用的导向意识。

4. 资源综合利用的税收政策力度有待加大。主要是在所得税方面: 一是优惠的范围比较窄。限制在本企业综合利用本企业生产过程中产生的主要原料生产的产品的所得和利用本企业外的大宗煤矸石、炉渣、粉煤灰做主要原料, 生产建材产品的所得, 而对于处理利用其他企业废弃的资源而新办的企业, 优惠过少, 不利于资源综合利用和循环经济的发展。二是优惠期限较短。企业综合利用资源, 不仅可以节约资源, 而且可以净化环境, 减少污染, 具有较大的社会效益, 但经济效益相对较小。企业在开始生产经营的初期大都未能实现利润, 而所得税优惠政策期限不仅短而且是从生产经营之日算起。所以, 在实际执行中企业往往难以享受到政策的实惠, 此类优惠政策在某种程度上也成了形同虚设。三是对新办的综合利用资源企业优惠不足。

5. 缺少鼓励使用可再生资源的税收政策。现行税制中对于使用可再生资源的税收政策很少, 节约资源的综合配套措施缺乏。就增值税而言, 我国现行税制中有关可再生能源的税收政策有对大中型沼气的增值税按 13% 低税率和小水电 6% 增值税率<sup>14</sup>, 但是目前还没有对新能源与可再生资源技术产品给与增值税优惠的统一规定。

#### 四、国际上运用税收政策促进资源有效利用的成功经验

促进资源有效利用、提高资源综合使用效率是世界各国实现可持续发展的基本做法。其目标是, 力求在不断增加资源供应总量的前提下, 提高资源利用效率, 保持社会经济可持续发展, 加强环境保护、生态建设和资源循环利用, 从而提升经济竞争力。因此, 各国在出台促进资源有效利用政策时, 都把环保因素、生态因素加以综合考虑。归纳起来, 有以下几方面经验值得我们借鉴:

##### (一) 资源税的征收范围都比较宽广

从西方国家资源税制度看, 尽管各国的资源禀赋不同, 但资源税的征收范围都比较宽广。目前世界各国的资源税主要包括对矿藏资源、水资源、土地资源和其他资源的征税。各国政府均十分关注本国矿藏资源的合理开发与科学利用, 纷纷采用法律、税收等手段加强对矿藏资源的保护。水资源是人类及万物的生命之源, 合理开发利用水资源, 对于保护生态环境、

<sup>13</sup> 参见王应科:《我国建立节约型社会的税收政策选择》,《税务研究》2006 年第 2 期。

<sup>14</sup> 参见全国注册税务师执业资格考试教材编写组编:《税法 I》, 中国税务出版社 2008 年版。

发展经济和保证人类健康关系重大。目前各国水资源征税涉及的范围均较为广泛,既包括地表水资源、地下水资源,还包括水产资源、渔业资源等。OECD 国家征收的水资源税主要包括水污染税和地下水税两种。为确保土地资源的有效利用,土地税便成为当今世界各国征收最普遍、最广泛的一种资源税。很多国家除了对矿藏、土地、水等资源征税外,还对森林、草原(场)、山岭、滩涂等资源征税。

## (二) 普遍征收能源税,并实行节能优惠政策

目前已有相当多的国家开征能源税。对短缺能源实行限制性税收政策,对可再生资源以及高新资源实行保护扶持政策。德国除风能、太阳能等可再生资源外,其他能源如汽油、电能、矿物都要收取生态税。印度政府为鼓励风能的开发利用实施了一系列税收政策,如风电开发商可以将风电的投资计入其经营的其他产业成本,并用以抵扣所得税;风机整机进口关税税率为 25%,散件进口可享受零税率。此外,风电项目还可减免货物税、关税、销售税及附加税。为了鼓励电力公司实施提高能效措施,美国政府规定,从 1993 年开始,电力公司向居民用户提供的用于安装节能设施的费用可以免税;从 1995 年起,向商业和工业用户提供的节能费用的 40%可以免税,到 1996 年以后则上升至 65%。开采税是对自然资源(主要是石油)的开采征收的一种消费税,目前美国已有 38 个州开征了此税。瑞典环境税的核心是对能源的征税,而对能源的征税是从多方面来进行的,目的主要在于通过征税使能源的消费水平下降、并促进技术革新,具体税种有对能源征收的增值税以及电力税等。

## (三) 对末端废物排放的课税,促进再生利用

这种税在美国新泽西州和宾系法尼亚洲得到征收,也得到法国和英国的呼应。英国在 1972 年开征了二氧化碳税,从 1996 年开始对居民垃圾征收垃圾税,随后法国、澳大利亚等国也先后开征了二氧化碳、二氧化硫税等。此外,一些国家根据填埋具有成本低的特点,收取了填埋税,收取填埋税使最便宜的垃圾处理的价格趋于上涨,因而可以使减量化和再生利用等显出吸引力。这种税赋主要针对将垃圾直接运往倾倒场的公司或企业,而不是针对一般居民。如果对这些公司征收一笔填埋税,将有力地促进他们对垃圾进行减量化和再生利用。OECD 的《环境与税收》报告表明,在成员国中已有 14 个国家对空气、水污染、废物、噪音等污染物征税。

## (四) 发展循环经济,实行环保税收优惠

为促进环境保护与社会的可持续发展,世界很多国家对绿色产品及环保行为实行税收优惠。如美国已实行了多方面的环保税收优惠。美国亚利桑纳州 1999 年颁布的有关法规中,对分期付款购买回用再生资源及污染控制型设备的企业可减税(销售税)10%;美国康奈狄克州对前来落户的再生资源加工利用企业除可获得低息风险资本小额商业贷款以外,州级企业所得税、设备销售税及财产税也可相应减免。德国对排除或减少环境危害的产品,可以免交销售税,而只需缴纳所得税即可。此外,企业还可享受折旧优惠,环保设施可在购置或建造的财政年度内折旧 60%,以后每年按成本的 10%折旧。日本政府对在使用年度内的废塑料

制品类再生处理设备、废纸脱墨处理装回、处理玻璃碎片用的夹杂物除去装置、铝再生制造设备、空瓶洗净处理装置等从税收方面给予了各种优惠。这些优惠包括：加大设备折旧率、免固定资产税等。新加坡政府规定，对用水再循环设备的投资，可用其他产品的所得税予以补偿。另外，为保护本国的生态资源环境，许多国家运用了对国际贸易商品征收进出口关税办法来解决，如在马来西亚，政府对开发新能源的公司，其进口属于国内不生产的设备免征进口关税至 2010 年，对从事能源保护的公司获得技术创新身份者，享受投资税收扣除和进口设备免征关税至 2010 年<sup>15</sup>。

## 五、贯彻科学发展观，促进资源有效利用的税收政策取向

为促进资源有效利用，加快资源节约型社会的建设，应全面贯彻科学发展观，抓住新一轮税制改革的契机，借鉴国际上成功经验，对相应的税收政策进行规划，不仅要短缺资源实行限制性税收政策，也要对可再生资源以及高新资源实行保护扶持政策，同时鼓励各种资源的循环使用，提升资源要素的综合利用效率。具体而言，在科学发展观指导下税收政策的调整应着重以下几个方面。

### （一）建立资源节约、保护环境的资源税体系，加强资源税的调节功能

我国现行的资源税仅是一种级差资源税，即运用资源税手段对资源在开采条件、资源本身优势和地理位置等方面存在的客观差异所导致的级差收入进行调节，并没有充分考虑资源的节约功能和降低环境污染的功能。资源税的另一个明显缺陷是征收范围过窄，没有对水、森林等资源征税。为了促进资源节约，我国资源税应该进行一系列的调整：一是适当扩大资源税的征税范围。应将那些必须保护开发和利用的资源也列入征收范围，如淡水、土地、森林、草原、海洋、滩涂和地热等自然资源，这样使其涵盖面广，有利于充分利用资源税促进资源节约和环境保护。二是对于国家需要重点保护或限制开采的能源资源，适当提高资源税的税额。比如水资源，在确定水资源的成本价格、规范水资源的价格体系的基础上，增加水资源税目，具体征收额根据各地区的水资源稀缺性和经济发展水平来确定。三是进行税费合并，将土地使用税、耕地占用税、土地增值税、矿产资源管理费、水资源费、电力基金、渔业资源费等并入资源税，规范资源税征收。四是制定一些税收优惠政策，如对资源回收利用、开发利用替代资源等行为减免税，引导合理生产行为。

### （二）调整消费税，引导资源合理消费和有效利用

相比于生产环节的资源浪费，消费环节的资源浪费受技术因素的影响会小很多。因此，只要建立完善的制度，并加以宣传教育，促进资源节约的效果会来得更明显。现行的消费税税目中与使用资源关系大的主要是汽油、柴油和各种机动车类。对于最受关注的汽车行业，应结合高要求节能标准来调整消费税的优惠政策，对符合一定节能标准的低排气量汽车的税率适当降低，并允许按照一定比例减征消费税，而对大排量汽车适当调高消费税税率，以引

<sup>15</sup>王宏利：《能源公共财税政策的国际经验与启示》，《涉外税务》2006 年第 5 期。

导企业生产节能汽车。对于目前尚未纳入消费税税目,不符合节约技术标准的高能耗产品、高原生资源消耗品,可以考虑纳入消费税征税范围,并最终形成可以引导资源节约消费倾向的消费税。此外,对于低标号汽油和含铅汽油征收消费税附加,利用税收差异鼓励使用高标号汽油和无铅汽油。

### (三) 实行节能型产品税收优惠, 鼓励推广使用

对于节能型产品,税收政策通过将不节能企业的税收返还到节能企业,从而提高节能型产品的竞争力,以鼓励居民购买;通过征收不同的消费税、税收返还、政府采购等手段促进市场的转换,加大对节能型产品的消费和市场接受能力;对于资源消耗大的车辆,我国现行税制中关于车辆购置税、车辆使用税侧重于数量吨位和固定数额征收,而与其使用的强度无关,今后应改革车船使用税的计税标准,对不同能耗水平的车船规定不同的征税额度,实行差别征收。对以可再生能源为动力,节能技术标准高、污染少的车辆,可按适当比例给予减征车船使用税;对消耗不可再生能源的产品,要设立一些新的税种或在现行税种增加一些税目,如环境污染税、炭税、能源消耗税等,促进企业改进技术、节约资源。对纳入消费税范围的节约型产品设定不同税率,可以引导消费者的消费偏好,促进其采用节能高效的产品,同时也推动生产主体生产节约型产品的积极性。

### (四) 对促进资源有效利用技术进步的税收优惠

目前我国节能、节水设备生产企业,所得税的优惠政策没有全面铺开,它们只有被认定为高新技术企业,且在高新技术开发区内才可以减按 15% 的税率征收所得税的优惠。可以考虑对于这类企业,无论是否是高新技术,都应该给予生产和制造这些设备和产品的企业一定的企业所得税优惠政策。例如对生产节能产品的专用设备,可以实行加速折旧法计提折旧,对购置生产节能产品的设备,可以在一定额度内实行投资抵免企业当年新增所得税优惠政策,以及对与资源节约相关的技术开发、技术转让行为免征营业税等。从进出口税收方面看,对于国内不能生产的资源节约型、环保型生产设备,免征进口关税和进口环节增值税,降低节能型企业的投资成本。现行税制中有很多促进技术进步的政策,多是以非基准税制的方式来发挥作用。因此,国家应继续制定鼓励技术进步的税收政策,在具体的税种上,增值税、营业税、关税、企业所得税等都有可作用的空间,通过对基准税制的适当背离,都能取得促进资源节约的效果。

### (五) 完善资源循环利用、综合利用的税收政策

现行税制为减少原生资源使用、鼓励资源的循环利用,对再生资源加工企业以及购买再生资源加工产品的企业和个人实行税收优惠,对生产企业收购免税废旧物资在计算增值税时实行计算抵扣,对企业利用三废(废水、废气、废渣)等废弃物为主要原料进行生产的,五年内减征或免征企业所得税。在现有基础上,可以考虑对利用不可再生资源及其间接产品加征税收,如通过借鉴国际经验增设新鲜材料税、垃圾税、二氧化碳税等生态税种,鼓励企业、民众多用再生物品,少用原生资源。建议完善资源综合利用的税收政策:对企业综合利用资

源（包括新办企业）不再区分企业内外，不再限定产品，只要是在《资源综合利用目录》内的，应适用同样的企业所得税优惠；对企业综合利用资源，应改限期减免企业所得税政策为实行免征企业所得税；对煤炭开采过程中的共生矿、伴生矿的开采利用，出台税收政策，以限制浪费，鼓励利用；对煤炭资源的综合利用实行更加优惠的税收政策，可考虑把煤矸石、煤泥发电，也纳入增值税“即征即返”的优惠范围。另外，政府要发挥正确导向作用，从战略和全局的高度来充分认识做好能源工作的重要性。如政府采购要规定必须使用节能高效产品，这样既可以减少政府的能源开支，也可以推动市场向更高效的方向发展。

### 主要参考资料：

1. 汤姆·泰坦伯格著：《环境自然资源经济学》，中国人民大学出版社 2003 年版。
2. 苏明等：《鼓励和促进我国节能事业的财税政策研究》，财政部财政科学研究所《研究报告》2004 年第 53 期。
3. 金碚：《节约能源和资源是优化结构的重要目标》，2004 年 12 月 28 日《人民日报》。
4. 谢永清：《构建我国节约型社会的税收政策》，《国际技术经济研究》2005 年第 3 期。
5. 中关村国际环保产业促进中心编著：《循环经济——国际趋势与中国实践》，人民出版社 2005 年 7 月版。
6. 左铁镛：《发展循环经济 构建资源循环型社会》，详见人民网 <http://www.people.com.cn>。
7. 刘建光：《资源型地区可持续发展的税收政策建议》，《税务研究》2007 年第 1 期。
8. 谷志杰：《循环经济税收政策制度研究》，《涉外税务》2006 年第 11 期。
9. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组编：《税法 I》、《税法 II》，中国税务出版社 2008 年版。
10. 武普照、吴昊：《建设资源节约和环境友好型社会的财税政策研究》，《山东财政学院学报》2006 年第 1 期。
11. 王应科：《我国建立节约型社会的税收政策选择》，《税务研究》2006 年第 2 期。
12. 包全永：《健全和改进我国能源税收政策体系的基本思路》，《经济研究参考》2006 年第 14 期。
13. 宋效中、姜铭：《节能税收政策研究》，《税收研究资料》2007 年第 1 期。
14. 李响：《这样浪费，50 年后将无煤可采——我国煤炭资源开发利用现状忧思录》，国土资源新闻网。
15. 曹玉书：《创新发展模式 提高发展质量》，2005 年 11 月 07 日《经济日报》。
16. 王宏利：《能源公共财税政策的国际经验与启示》，《涉外税务》2006 年第 5 期。
17. 《2007 年中国水电行业分析及投资咨询报告》，详见中国投资咨询网 <http://www.ocn.com.cn>
18. 沈俊杰：《来一场资源改革》，《中国改革》2007 年第 5 期。
19. 李燕花：《美国矿业管理体制及税费研究》，《中国国土资源经济》2006 年第 6 期。

20. 赵蓉:《借鉴国际经验,构建我国循环经济的税收政策》,《会计之友》2007 年 1 期。
21. 樊丽明、郭琪:《公众节能行为的税收调节研究》,《财贸经济》2007 年第 7 期。
22. 侯云春:《贯彻落实科学发展观加快建设资源节约型社会》,2005 年 11 月 21 日《经济日报》
23. 史耀斌:《构建有利于科学发展的税收制度》,《福建税务》2008 年第 4 期

**课题指导:** 余兆禄

**课题负责:** 杨纯华

**执 笔:** 陈必福