

对我国燃油税实施方案的几点建议

□ 马衍伟 郭乡平 刘炜 李明俊

近两年,开征燃油税的问题一直是备受人们关注的热门话题。由于种种原因,燃油税的出台一推再推。出现这种局面至少说明目前的燃油税改革方案还存在一些政策不完善、条件不成熟的地方,需要通盘考虑、兼容并蓄。

寻求更好的燃油税实施方案,要转变思想观念,更新理论规范。目前人们只是从清费立税的角度出发,认为燃油税仅仅是政府特别是中央政府筹措资金的一种手段。事实上,这种解释不能很好地说明燃油税“是什么”和“为什么”的理论问题。在建立适应社会主义市场经济要求的公共财政框架的大前提下,燃油税首先应是政府为满足社会公共需要而提供的公路这种公共产品的价格。其次,它是政府为解决因汽车尾气排放而产生负外部效应所导致资源配置失效的矫正器。最后,它才是为规范政府收入机制而进行的费税体制改革的突破口。我们认为,设计燃油税税制,应以公共物品价格的核心概念为理论基础,使之不仅能够实现满足政府收入需求的财政目标,也能够实现为纳税人提供优质公共物品的经济目标,还能够实现改善纳税人生存环境、寻求可持续发展的社会目标。为此,燃油税的改革方案应包括以下6个方面:

一、课税范围选择

综观国际上开征燃油税国家的实践,从课税范围的角度分析,一般有3种模式:即小口径、中口径和宽口径的燃油税。小口径的燃油税就是把课征对象只限定在汽油这个单一税基的范围内;中口径的燃油税不仅对汽油征税,也对柴油征税;宽口径的燃油税则对所有燃油包括汽油、柴油、煤油、燃料用重油等都征税。我国究竟应采取哪种模式来界定燃油税的课税范围呢?显然只对汽油课征的小口径模式是不可取的。我国车用油约占汽油总销量的

90%,占柴油总销量仅为20%,如果只对汽油征税,必将人为导致汽油车改装柴油车,难免会发生征收困难和柴油短缺状况。更何况当前中国石化集团和中国石油集团的汽油、柴油是按1:1.75的比例生产的,即每生产1吨汽油就要生产1.75吨柴油。只对汽油车征税而对柴油车征收路费,不但不能根除原有弊端,而且在操作上更为复杂和难以把握。

既然小口径燃油税不足取,那么中口径的燃油税是否是最佳选择?应当承认,对汽油和柴油同时征税的观点是近年来占主导地位的观点,但我们认为,这种观点需要认真考虑。首先,这种思想是在“费改税”及以提供公路建设资金为主要内容的背景下产生的,尽管也考虑到了保护大气层这种公共产品的因素,但环保因素不占主导地位,政策思维的视野难免囿于公路建设资金筹措的小圈子。其次,中口径的燃油税课征范围与我国税制改革拓宽税基、调整税负的总体原则不十分吻合。第三,燃油税的课征范围应从我国石油产品的生产消费实际情况出发来具体设计确定。1999年燃料用重油和煤油已占我国石油产品产量的20.71%,消费量的30.02%。如果把这两种石油产品完全排除在燃油税征收范围之外是不合理的。

表1: 1999年我国石油产品生产和消费结构表

	汽油	煤油	柴油	燃料油
生产总量(万吨)	3 683	699	6 340	1 864.3
比重 %	29.75	5.65	49.55	15.06
消费总量(万吨)	3 269	785	6 104	3 235.6
比重 %	24.41	5.86	45.57	24.16

资料来源:陈准《建立风险采购屏障——关于维护国家石油安全的基本设想》(载《国际贸易》2000年第9期)。

上述分析表明,设计我国燃油税方案应本着普遍课征、公平合理、税基宽广、税负适度的原则,选择宽口径的燃油税课征范围模式,把汽油、煤油、柴

油和燃料用重油都纳入其调控范围，真正实现为公路筹集养护资金和保护环境的税收调控目的。

二、税率的设计

税率是设计燃油税方案时必须慎重考虑的核心问题之一。目前，人们大都以50%的从量税率作为燃油税设计方案的参考指标。但我们认为，这样设计并不妥当，因为50%的税率是在1999年石油价格基础上设计的，在此税率下，汽油每公升征税1.15元，柴油每公升征税0.95元，当时93号汽油售价仅为2.32元。一年来，由于受国际石油价格狂涨的影响，国内石油价格已由2.32元升至3.28元，而以1999年的石油产品价格为基础设计的税率显然无法反映今天的实际情况。更何况表面看来我国消费者实际支付的汽油、柴油价格均低于西方国家消费者支付的零售价格（以93号无铅汽油每公升价格（人民币）为例，美国3.68元，日本7.64元，我国台湾省5.02元，均高于我国的3.19元），可是实际上我国的人均消费与这些国家或地区比较差距较大，我国1998年人均产值是750美元，是美国的2.6%，日本的2.3%，美国人均收入是我国的39.12倍，日本是我国的43.17倍。要对比油价高低，必须将消费水准的缺口加在油价之上，如果这样计算，我们的油价恐怕是世界之最了。在这种情况下再按50%的边际税率来设计税负肯定是偏高的。国际经验表明，燃油税税率过高并不一定能带来更多的税收收入。美国科罗拉多州在20世纪80年代中期把柴油税率每加仑提高了7.5个百分点，从而使税率提高了57%，但在随后的12个月里该州柴油的销售量却下降了2200万加仑，由于销售量的下跌，税收总量只上升了34%，并没有获得因税率提高而预期的相应收入。

基于以上认识，我们认为，燃油税税率的设计要重新考虑，可以参照我国增值税税率分档设计的办

法，对汽油、柴油和燃料用重油适用一个有效税率，而对煤油实行零税率。这是因为煤油从总量上占全国石油产销量的份额分别只有5.65%和5.86%，每年仅有780万吨左右，而且煤油绝大多数用于农村照明，尤其用于老、少、边、穷地区的照明。如果对这部分用油课以重税，无疑会加重这些地区农民的负担，与国家减轻农民负担和扶贫的大政方针相悖。所以，对煤油应执行零税率政策。此外，对汽油、柴油和燃料用重油选择一个适度的比例税率，问题是什么样的税率才算适度？我们不妨根据2000年9月90号汽油为4 712.76元/吨，零号柴油为3 278.63元/吨，燃料用重油为1 812.07元/吨，以及全国燃油消费量加以匡算。

根据表2匡算的数据分析，如果按50%的税率征税，各级政府每年可增加税收收入2 201亿元。如此，燃油税的确发挥了增加收入的功能，因为它将使我国税收收入占GDP的比重提高2.7个百分点，但是按50%税率所计算的税额，加上每吨277元的汽油消费税和117元的柴油消费税后，就会使汽油和柴油这两项税收负担率高达55.8%和60.4%，如果再加上每吨8.30元的资源税以及增值税等其他税收，我国石油产品的税负可能要在65%以上。这显然不利于石油产业的发展。反之，如果选择20%的低税率，燃油税只能筹集到880亿元的收入，尽管燃油税加消费税后汽油和柴油的负担率分别只有25.9%和26.2%，外加其他税收，充其量也在36%左右，但880亿元的收入比每年原本可收到的900亿元养路费还少，这样的燃油税方案显然失去了改革的现实意义。比较起来，理想方案是把税率设计在35%左右，这样每年可筹措1 444亿元左右的税收收入，使税收收入占GDP的比重提高1.8个百分点。既可以弥补取消养路费后的收入缺口，还可以拿出一部分资金用于治理污染，以达到国家的环保目的。

表2 我国燃油税率及其税收收入测算表

税率	汽 油		柴 油		燃 油		燃油税总额 (亿元)	燃油税占税收 总额的比重(%)
	每吨税额(元)	总税额(元)	每吨税额(元)	总税额(元)	每吨税额(元)	总税额(元)		
50%	2 356.38	770.30	1 864.32	1 137.98	906.04	293.16	2 201.44	21.4%
40%	1 885.10	616.24	1 311.45	800.51	724.83	234.53	1 651.28	16%
35%	1 649.47	539.21	1 147.52	700.45	634.23	205.21	1 444.87	14%
30%	1 423.83	462.18	1 118.59	682.79	543.62	175.89	1 320.28	12.8%
20%	942.55	308.12	745.73	455.19	362.41	117.26	880.57	8.5%

资料来源：《中国物价》2000年第11期封三。

而且加上消费税后汽油和柴油的负担率分别为40.9%和38.6%，即使再考虑到资源税等其他因素，石油产品的整体税负也不会突破50%，尚在承受能力之内。

三、中央与地方税收管理权限的配置

燃油税的管理权限究竟应划归中央还是地方，即燃油税应被设计为中央税还是地方税？这是开征燃油税所面临的又一难题。有人认为，我们应本着与消费税相互衔接的原则，从充分发挥中央宏观调控能力和全局综合平衡的角度出发，把燃油税划为中央税，凡地方所需要的公路建设基金由中央财政统一拨付。也有人认为，燃油税应作为地方税，这将使道路的维护建设与地方的经济发展密切相关，从而更好地调动地方政府在公路建设方面的积极性。对于上述两种观点，笔者均不完全赞同，原因是既然我们把燃油税界定在公共产品价格的理论基础上，就应当从公共产品的有效提供及其管理效率的角度出发考虑这个问题。

由于公路和环境都属于公共物品，修建公路和保护环境并不单纯是中央政府或地方各级政府独有的职责，把燃油税仅作为中央税或者地方税的做法，不是人为地扩大了中央政府的责任，就是人为地淡化了地方政府的义务，都是不可取的。如果把燃油税完全划归中央税，由于管理层次太多，中央政府对于处于基层管理的乡村道路建设肯定会鞭长莫及，尤其是在目前我国公路基础瓶颈并未完全解除的情况下，中央政府独揽燃油税管理权对于各地公路均衡发展未必是一件好事。反之，如果把燃油税作为地方税完全归地方政府管理，对于调动地方政府建路积极性肯定有利，但有可能带来地区之间不良的税收竞争问题，而且基于地方利益的偏好，全国性的公路基础建设及环境保护不一定会保质保量。所以，燃油税应划为中央和地方共享税为妥，燃油税的管理应当在中央和地方政府之间进行管理权限的配置。

问题的关键是，作为中央地方共享税的燃油税管理权限究竟在中央和各级政府之间如何配置？这是一个涉及各级政府利益调整的实质性问题。初步考虑有以下3种模式可以选择：

第一种模式的管理权配置包括三大内容：首先，凡进口燃油税收入一律划归中央税，由海关连同进口环节增值税、消费税收入一并上缴中央财政。1999年我国石油净进口量已达到2 940万吨，2000年预计达7 000万吨，预计到2010年我国每年石油进口量

在1亿吨以上。这些进口石油起码有1/4的燃油税税基，这一块由中央掌握就等于中央政府已保本拿了一大块税基。其次，据测算，1999年我国国内成品油消费量达10 303万吨，其中石化集团成品油生产量5 034.38万吨，约占全国成品油消费总量的48.86%；石油集团成品油生产量为3 953.34万吨，约占全国成品油消费总量的43%。为配合实施西部大开发战略，支持西部地区公路基础设施建设，可考虑将中国石油、石化两大集团分布在西部地区的市场份额所含燃油税全部划为地方税，而对于两大集团分布在西部地区以外的市场份额所含燃油税由中央与地方“五五”分成，并由当地地方税务机关负责征收管理，属中央税的一块由地方税务机关在解缴金库时同时划归国税金库。第三，对于中国石油、石化集团以外的8.14%即838.66万吨成品油消费量直接划归地方税管理。

第二种模式，可以参照我国增值税价外计税、链条式管理的做法，对燃油税从生产厂家到各地石油公司再到各加油站的整个流转环节分别课征。并根据油价从生产或出口到石油公司的批发价以及加油站零售价每一部分的增值来课征和分配管理权。凡对石油生产厂家或进口原油按出厂价征收的燃油税归中央税，由国家税务机关负责征收。从出厂到各地石油公司的批发价之间的增值部分以及由批发价到加油站零售价之间的差价部分，分别由各地石油公司和加油站所在地的地方税务机关征收，统一划为地方税，收入也相应归地方金库。当然，这种模式必须要求从燃油生产或进口到零售环节都要使用像增值税专用发票一样的价税分离式的专用发票。否则，这种模式的税源极难控制。

第三种模式，基于我国目前的征管基础和征管手段，对于不论是从国外进口的原油还是国内生产的原油所征收的燃油税，都由国家税务局系统在进口或生产环节统一征收，然后根据中央政府与各级政府公路建设和环境保护的职责与权利，以及各级政府之间的均衡，确定一个各方都能够接受的分成比例，再按照这个分成比例，在各级政府之间拨付燃油税收入。这种模式尽管操作简便，在改革初期就会收到较好的效果，但采用这种配置模式明显会加重国税系统的任务负担，而且一旦燃油税收入缴入中央政府国库后，中央财政对各级公路建设资金及环保资金能否保证及时拨付到位，还难以预料。

上述3种管理权限的配置模式，究竟哪一种更适合我国国情，需要进一步研究论证，我们认为，第一种模式更值得关注。

四、征收管理问题

燃油税从理论上说应该在零售环节征收，这是国际上通行的一般做法。但我国目前的实际情况是，机动车辆用油只有不到30%是在零售环节的加油站购买的。又据调查我国目前有加油站8.8万个，其中石化和石油两大集团共拥有2万个左右，外资加油站有近400个，其余约占总数70%的6万多个加油站属社会性分散投资所建。面对国内石油市场即将对外开放的新形势，中石化和中石油把抢占加油站、扩大终端销售市场作为他们的新战略。与此同时，国外石油公司也不甘示弱，对加油站的抢购也如火如荼，使加油站的数量更多，分布更广，经济成分更为复杂，就使得对零售环节的加油站征税面临很大的征管难题。相反，如果在生产环节征收，明显能降低征收成本和纳税人奉行成本，而且方法简单易行，便于源泉控管，但这又给打击成品油非法走私的工作提出了更高要求，当然在具体操作中同样会遇到这样那样的难题。

究竟是在零售环节征收还是在生产环节征收，或者是在零售与生产环节同时课征，关键要根据中央与地方之间燃油税管理权限配置的模式选择而定。如果选择第三种模式，当然应在生产厂家课征，但如果选择第一、第二种配置模式，就应当在生产、批发和零售环节同时征收。在具体征收过程中，要保证征管效率，关键要运用现代化的手段和技术，尤其要结合国家“金税”工程，尽快设计一套关于燃油税征收管理的电子征收和报缴系统。这个系统就像车辆上的计费里程器一样，能对使用交通设施的量和汽车本身排污情况进行测试和记录，并通过一个记账程序能每天或每月定期地被反馈到税务机关专门用于负责征收燃油税的计算机控制平台中，由计算机控制总机每月给车主一张形同电话费交费单一样的燃油付税单，车辆使用者凭这一付税单到税务机关定期履行纳税义务。如不按期履行纳税义务，则可据持此对其进行处罚。

五、税收优惠问题

征收燃油税应汲取养路费征收中的经验教训，不再设立“税收特殊权”待遇。养路费以每辆车的吨位按月缴纳，不论这辆车当月是否上路或上路行驶里程多少都要按规定数额缴费，而且对军队和乡以上国家预算内开支的党政机关、社会团体单位的车辆给予免征，这既不科学，也不公平。开征燃油税要按照税法面前人人平等，用路者付费和多用路者多付费的原则，对所有耗油车辆都应征税，不再设置免税车辆等照顾条款。至于军队增加的开支可以通过增加军费补

足，“费改税”以后军队车辆用油可以先征收燃油税，然后通过增加军费拨款由国家财政一次性全额拨付。至于机关、事业单位的机动车用油，不应再享受免税待遇，行政机关和全额拨款的事业单位增加的负担，不能由增加行政事业经费解决，而应由行政事业单位自行解决，这是因为开征燃油税不能像养路费那样有豁免的先例，行政事业单位不应有税收特权待遇，唯其如此，燃油税才能比养路费更合理、公平和规范，老百姓才容易接受。对行政事业单位用车征收燃油税还可以减少甚至防止行政管理费用支出不合理增长。特别重要的是，对所有用车者普遍征收燃油税，不仅便于管理，还可以杜绝避税行为，因为一旦部队和行政事业单位用车允许免税，肯定会有一部分车辆所有者想方设法挂用行政事业单位或军队车辆的牌号，从而加大了税收管理难度。

此外，考虑到农业和渔业是我国弱势产业，需要政策扶持，而且农民、渔民用油与农业、渔业生产有关，因此，不能借燃油税改革之机加重他们的负担。据统计，全国农田作业和排灌用油每年约500万吨，开征此税后每年需增加支出约50亿元；全国每年渔业捕捞用柴油约470万吨，开征此税也相应地增加了渔业负担50亿元，两项合计为100亿元。对此可考虑实行“先征后退”政策，由农业车用油者和渔业车用油者提出申请，并提供详细资料，由当地燃油税征收机关随机抽查，核对资料的真实性，据此确定退税人资格。农业生产用油和渔业用油虽然属于非车用油，但在使用燃油过程中也要排放尾气，并且柴油尾气对周围环境的污染并不亚于汽油，因此，在执行退税过程中只退还其应当属于公路建设筹资的部分，对于涉及属于环境保护的部分税款则不能执行退税政策。

主要参考资料：

- (1) 《税费改革研究文集》(经济科学出版社2000年1月版)。
- (2) 一然、辛桦《降低石油税抑制高油价》(载2000年9月25日《中国税务报》)。
- (3) 袁睿华《第三次石油危机一触即发》(载2000年9月27日《亚太经济时报》)。
- (4) 根据世界银行《1999/2000年世界发展报告》。
- (5) 李敏新《关于我国公路建设的发展趋势分析及若干政策取向的建议》(载2000年第43期《经济研究参考》)。

作者单位：甘肃省税务学校
国家税务总局进出口税收管理局
陕西省国家税务局科研所

(责任编辑：吴小海)