

# 我国环境税收立法模式选择

◆ 肖京 郑利海

废旧农膜的回收和处理;这类税收支持还会带来另一个间接的效果,即农膜回收市场的形成,这方面的市场培育可以使农民在支持环保工作的同时得到一定的经济利益。再如对生产无公害农产品的企业实行税收优惠,在所得税、耕地占用税、车船税、房产税、城镇土地使用税等方面均可以作出相应的减免规定;与此同时,企业税负的降低会直接影响到无公害农产品市场零售价格,激发普通消费者对无公害农产品的需求,从而进一步刺激无公害农产品的生产,形成良性循环。

综上所述,农业面源污染由于其自身特性很可能成为环境税调节的盲区,但这并不妨碍税法作用的发挥,在调控环节和调控方式明确的前提下,无论是流转税,还是所得税、财产税等均可以从不同层面影响农业环境。当然,环境保护从来就不是一个单一的学科命题,税法的调节离不开对现实处境的考察,治理农业面源污染亦不例外,当前应对存在严重污染的相关流域开展广泛的环境科学调研,确定主要的农业污染源,在科学数据的支持下调整税法的具体设置。

## 参考文献

- (1) 陈少英《论我国税法体系的生态化》,《东方法学》2010年第4期。
- (2) 赵永宏等《我国农业面源污染的现状与控制技术研究》,《安徽农业科学》2010年第5期。
- (3) 柴世伟等《农业面源污染及其控制技术研究》,《水土保持学报》2006年第6期。
- (4) 汪洁、马友华等《巢湖农业面源污染控制的生态补偿措施和政策思考》,《中国农学通报》2009年第2期。

作者单位:

安徽农业大学人文学院  
(责任编辑:向东)

**内容提要:**我国当前环境税收立法首先需要解决的是立法模式选择问题。当今世界各国主要有两种环境税收立法模式,一种是选择开征新税种,另一种是在现有税种中增设相关税目。结合国外立法实践和我国税收立法实际情况,本文认为,我国环境税收立法采取开征独立新税种的模式更为合适。

**关键词:**环境税收 立法模式 时机 选择

当前,随着我国环境污染日益突出,开征环境税已经成为理论和实务界广泛关注的热点问题,中央对此也高度重视。从当前理论研究成果来看,学界已经对于环境税开征的必要性和可行性等基础性问题进行了较为充分的研究和论证。在当前环境税收立法工作已经进行到实质性构建阶段的背景下,理论研究和讨论的重点已经集中在环境税收立法模式与时机选择以及环境税课税对象、税目税率设置等具体问题上。其中,环境税收立法模式与时机选择问题是当前环境税收立法工作中迫切需要予以明确的前提性问题,很有必要在借鉴国际立法经验和尊重我国实际情况基础上充分权衡,尽快确立符合世界立法潮流、适合我国实际国情的环境税收立法模式。

## 一、世界主要国家环境税收立法概况

按照环境税收是否具有独立性这一标准,大致可以把当今世界各国环境税收立法模式分为两种,一种是独立型环境税收立法模式,即在税制体系中开征独立的环境税;另一种是非独立型环境税收立法模式,即在现有税种中分别设立与环境相关的税目。<sup>①</sup>

一个国家环境税收立法模式的选择与其经济发展有着非常密切的联系。总体看来,在发展中国家或者发达国家经济发展的初级阶段,一般会欠缺与环境直接相关的独立税种,而发达国家或者发展中国家发展到一定阶段,一般会开征独立的新税种来规范

<sup>①</sup> 当然,这种划分仅仅是在总体上的大致区分,因为,即使是属于同一模式的国家,在具体的制度设计方面也会存在较大的差别。

与环境有关的行为。<sup>①</sup>

这一规律可以从世界主要国家环境税收立法的基本情况中得到印证。在非洲的大多数发展中国家,由于经济发展水平普遍较低,一般都不对环境税收进行专门立法,仅在其他税种中设置与环境有关的税目。而欧美等发达国家,则一般都有比较完备的环境税收法律体系,多采用征收独立环境税的立法模式。例如,在荷兰,环境税包括燃料税、垃圾税、水污染税、超额粪便税、机动车特别税、噪音税、土壤保护税、地下水税、石油产品税等;在丹麦,环境税以能源税为核心,涵盖二氧化碳税、二氧化硫税、污染产品税、垃圾税、废物燃烧税、地下水税等;在瑞典,环境税包括一般能源税、二氧化碳税、二氧化硫税等;在英国,环境税包括气候变化税、航空旅客税、垃圾填埋税和石方税等;德国的环境税包括能源税、水污染税、航空交通税、废物运输费和包装费等;在法国,环境税包括污染活动一般税(包括大气污染附加税、基本油料附加税、飞机噪声消除税、生活垃圾存储税和特殊工业垃圾清除税)、磷化物税、碳税、水污染税等;在美国,环境税包括二氧化硫税、城市环境污染税、生活环境污染税、燃料税、能源税等。

由此可以看出,尽管发达国家由于各自的经济模式、消费方式不同而在环境税的具体税目方面存在一定的差别,但在选择开征独立环境税的立法模式方面却是高度一致的。这些国家的环境税收体系独立存在,一般都广泛涵盖了能源税、燃料税、噪声税、垃圾税、水污染税、地下水税、土壤保护税、超额粪便税、汽车特别税、石油产品税、二氧化碳税、二氧化硫税、润滑油税、汽油税等具体项目,内容非常齐全。

事实上,从这些国家的环境税收立法实际运行效果来看,这种独立型的环境税收立法模式更有利于保护环境,更能够促进经济的进一步发展,已经成为市场经济国家环境税收立法的主流方向。

## 二、我国环境税收立法现状、问题与立法模式选择

我国改革开放三十多年来,虽然在经济建设方

- ① 需要注意的是,这一规律也存在一定程度的例外,例如日本,至今没有独立的环境税,主要是通过环境税收优惠政策来解决环境问题。  
② 需要说明的是,在当前我国,其实排污费和污水处理等其他收费与环境保护联系得更加直接,但由于在我国“税”和“费”具有明确的界限,这些收费并不属于严格意义上的环境税收。  
③ 例如,资源税和消费税的开征,其目的是为了调控消费和节约资源利用。

面取得了举世瞩目的成就,但与之相伴的却是环境问题日益凸显,环境问题已经成为制约我国经济进一步发展的瓶颈之一。从整体上看,我国当前所面临的基本情况,与当年发达国家进行系统的环境税收立法时期的基本情况也是比较接近的。因此,以上相关国家环境税收立法的模式和经验,对我国当前的环境税收立法具有十分重要的参考价值和借鉴意义。

### (一) 我国环境税收立法现状、问题分析

我国当前的环境税收立法很不完善,在当前的税收体系中并没有独立的环境税税种。现有与环境相关的税种主要包括消费税、资源税、耕地占用税、增值税、企业所得税等。<sup>②</sup>其中资源税和耕地占用税主要在资源开采、耕地占用环节征收,消费税、增值税、企业所得税主要在产品生产和消费环节征收;资源税调控的重点在于促进资源的节约利用,体现资源的稀缺性和价值。以上税种的设置目的也决定了这些税种并不能通过税收完全实现环境保护的功效。<sup>③</sup>

独立环境税在税收体系中的缺位,在我国经济发展的初级阶段,其缺陷并不明显。但是随着我国经济的进一步发展,独立环境税缺位的问题开始凸显出来,已经成为制约我国经济发展与环境保护的重要因素。

首先,独立环境税的缺位混淆了环境税收和与环境有关的税收之间的界限,进而弱化了环境税收的地位。从环境税收的性质来看,环境税应该属于特定目的税,我国当前缺乏独立的环境税,不利于体现环境税的本质属性,一定程度上弱化了环境税收的地位。

其次,独立环境税的缺位使得我国当前的税收很难针对环境污染行为进行实质性的规制。例如,当前税收并未在原料使用和产品生产环节上对二氧化硫等主要污染物排放设置相关税种,这在一定程度上弱化了税收对污染行为的规制。

再次,独立环境税的缺位使得我国当前的环境治理费用负担问题不明。环境税本来是一种目的税,环境税的征收应该和环境治理紧密联系起来,环境税收的相当比例应当用于环境治理。但是当前与环境有关的税收并不能很好解决这一问题,在实践中,环境治理费用负担不明成为制约环境保护的重要因素。

最后,独立环境税的缺位使得我国当前分散的环境税收缺乏系统性和有效的制度衔接,难以达到保护环境的整体效果。我国当前与环境有关的税收被分散在各个不同的税种之中,既无法充分发挥税收的调控作用,也不能实现筹措环境保护基金的目的。

## (二) 我国环境税收立法模式选择

从理论上讲,我国环境税收立法有两种模式选择,一是选择开征新的环境税税种,二是在现有税种中进一步增设有关环境保护的税目。<sup>①</sup>前一种模式是通过独立的税种加上环境费的共同作用来影响污染者的生产和消费行为;后一种模式又称之为融入型环境税方案,即不设立环境税税种,但通过对消费税、资源税、城市维护建设税、耕地占用税、车船税等现有税种的改革和完善,加上环境收费制度的配合,起到环境税的作用。

虽然从理论上讲,我们可以通过后一种模式,对当前的环境税收立法进行渐进式的修补,但从国外经验和当今我国的实际情况来看,后一种模式显然很难有效解决前文所述的各种问题,也不符合世界环境税收立法的历史潮流。而前一种模式显然更有利于取得经济和社会环境的双重效应,也更有利于当前我国经济发展方式的转变和对环境保护的有效推进。选择开征独立的环境税这一立法模式,就是要对特定生产经营活动的主体开征一个独立的环境税税种,并在该独立税种下面设定若干个税目和子税目,为纳入更多的针对性税目预留空间。至于该税种的具体税目和子税目,涉及许多技术性问题,本文限于主旨,不再详细论证。

## 三、我国环境税收立法的时机选择

由于环境税收涉及社会的方方面面,启动环境税收立法,开征独立的环境税,还要充分考虑开征的时机,以最大限度减少开征阻力,取得最优效果。在当前背景下,开征独立环境税,既有有利因素,也存在一定的不利因素。但从总体上看,有利因素大于不利因素。

当前开征新税种的有利因素在于,在我国当前处

于经济发展方式转型的关键时期,中央和地方都非常重视环境污染问题,非常重视转型期环境保护方面的制度建设。<sup>②</sup>在这一特殊的转型期,开征环境保护方面的独立新税种,是一个难得的历史机遇。从西方国家发展的经验来看,当经济发展到一定阶段,环境污染问题更加突出,也是通过加强环境税收的方式予以解决。从我国现实情况来看,开征新的税种不仅具有昭示性的意义,更有助于逐步拓展环境税收的范围,通过税收手段促进我国经济发展方式的转型。

当前开征新税种的不利因素主要有两个。一是目前的经济形势并非最佳。一般而言,开征一个新税种的最佳时机是经济高速增长,居民和企业的收入、收益水平也保持较快增长,同时通货膨胀率又处于较低水平。就目前的经济形势而言,开征一个新税种会面临一定的困难。二是在当前我国纳税人主体意识普遍提高和觉醒的时期,新税种的开征可能会面临社会舆论的压力。<sup>③</sup>解决的关键点在于坚持税收中性原则。从西方国家环境税开征的背景来看,大多数国家开征环境税都面临着税负水平本身已经很高,开征新税种会承受政治压力和社会阻力的难题,但他们都是通过采取税收中性的原则予以化解。此外,虽然从长远看来,以后的纳税人应该包含居民和个人,但此次开征新税种,很有必要暂时把这部分人群排除在纳税人之外,这样可以最大限度减少环境税开征的压力。

由以上分析可以看出,虽然当前通过环境税收立法开征环境税,存在一些不利因素,但这些不利因素是可以克服的。综合考虑有利和不利因素,在当前背景下,加快环境税收立法进程,尽早开征独立的环境税种,是一个比较可行的选择。

## 参考文献

- (1) 王金南、葛察忠、高树婷《环境税收政策及其实施战略》,中国环境科学出版社2006年版。
- (2) 高萍《中国环境税制研究》,中国税务出版社2010年版。
- (3) 李慧玲《环境税费法律制度研究》,中国法制出版社2007年版。

作者单位:北京大学法学院

国家税务总局所得税司

(责任编辑:向东)

① 也有人提出建立环境税的四种方案:独立环境税方案、融入环境税方案、税费共存方案、环境税式支出方案,但这四种方案在实质上也可以归入到两种模式之中。

② 党的十七大报告明确指出,经济增长的资源环境代价过大是当前我国发展面临的主要问题之一,环境恶化已经成为制约我国可持续发展的瓶颈,并提出了要运用财税等经济手段促进经济发展转型。

③ 这种社会舆论压力,在《个人所得税法》修改过程中已经得到充分体现。