

我国环境税立法的“三维”审视

张守文*

内容提要：我国的环境税立法应体现和回应时代发展的需要，从当前推进改革、法治与发展的背景加以审视，有助于发现环境税立法尚需解决的诸多问题。从改革维度看，环境税立法作为“费改税”和税制改革的重要举措，其价值或必要性并非限于获取收入，更在于通过规制解决环境问题；从法治维度看，在税种名称、立法宗旨、课税要素和税权分配等方面，环境税立法还需要明晰和优化；从发展维度看，环境税立法尤其应体现绿色发展和协调发展理念，唯此才可能实现其“双重目标”和“双重红利”，促进经济、社会和环境的协调发展。

关键词：环境税立法；改革；法治；发展

一、背景与问题

我国自改革开放以来，特别在实行市场经济体制以后，伴随着经济总量的持续攀升，环境问题亦愈演愈烈。无所不在的环境污染，已成为人们无法躲避的“公害”，严重影响了社会公益。如何有效解决严峻的环境问题，实现环境正义，已成为社会公众的共同期盼。在此背景下，开征环境税被普遍视为解决环境问题的重要手段^{〔1〕}，由此使环境税立法亦被正式纳入立法规划^{〔2〕}，并引发了法学、经济学等领域的诸多讨论。作为我国“落实税收法定原则”后制定的第一部税收法律，《环境保护税法》尽管在立法过程中争议颇多，但仍获通过，只是其正式实施的准备时间远长于其他法律^{〔3〕}。毕竟，环境税立法作为一个系统工程，并非仅体现为一个简短的法律文本，它涉及法律、经济等诸多领域，尤其需要环境法、税法以及其他相关法律部门相互协调^{〔4〕}，因而尚需运用系统思维，进行诸多配套立法。从系统思维的角度看，将环境税立法置于更大的背景中加以审视非常重要。当前，我国正在全面推进改革、法治与发展，而环境税立法则与上述三

* 北京大学法学院教授，博士生导师。

〔1〕虽然福利经济学的奠基人庇古（Pigou）早已提出可用征税的手段矫正负外部性，但直至20世纪80年代以来，有关环境税的探讨才蔚然成风。其中，皮尔斯（Pearce）、鲍温伯格（Bovenberg）、威廉姆斯（Williams）等学者的研究影响较大。基于学界的研究成果，许多国家纷纷开征环境税，我国亦将其作为解决环境问题的重要手段。

〔2〕2015年6月1日通过的《十二届全国人大常委会立法规划》，在第一类项目中，增加了环境保护税法、增值税法、资源税法、房地产税法、关税法、船舶吨税法、耕地占用税法等7部税种法律的立法。其中，环境保护税法的立法被放在了首要位置。

〔3〕《中华人民共和国环境保护税法》于2016年12月25日由全国人大常委会通过，自2018年1月1日起实施，全国人大常委会通过的其他法律的实施准备时间往往只有几个月，而该法则较为例外，这与环境税立法的配套要求较高有关。

〔4〕由于我国的《环境保护法》已对环境保护税规定在先，且环境税法又是税法的重要组成部分，因此，环境税立法与环境法、税法均紧密关联。此外，环境税的收益权和税款支出权如何行使，还涉及财政法（特别是具体的预算法）方面的问题，因而环境税的配套立法与其他法律亦密切相关。

条主线密不可分。例如，在深化改革的过程中，环境领域的“费改税”，不仅有助于促进生态文明建设，还会对环境税立法和整体的税制改革产生重要影响；在推进法治的过程中，落实税收法定原则已成各界共识，环境税立法更需坚持法定原则，全面体现法治精神；在推进发展的过程中，必须考虑绿色发展等重要理念，因为环境好是小康社会的应有之义，只有通过环境税立法有效解决环境问题，才能真正全面建成小康社会。

在上述三条主线交织并进的背景下，解决环境问题需要更多地强调系统性、法治化和可持续性，而这些考量也会融入环境税的立法之中。因此，研究环境税立法问题，不应仅关注立法的某些细节，还要关注相关的时代背景、价值诉求和制度目标，这尤其有助于对环境税立法形成更为全面的认识。

基于上述的重要背景，本文拟结合改革、法治与发展这三条主线，探讨如下相关问题：首先，从改革的维度，将环境税立法作为“费改税”和税制改革的重要举措，从“税费改革”的视角展开研讨；其次，从法治的维度，针对环境税立法尚待解决的重要问题，从税种名称的确定到立法宗旨的改进，从课税要素的优化到税权分配的完善等，分别加以明晰；最后，从发展的维度，分析环境税立法所应体现的绿色发展和协调发展理念，强调其应在实现“双重目标”和“双重红利”的过程中，更好地促进经济、社会和环境的协调发展。通过上述研讨，本文试图说明：环境税看似一个小税种，且似乎与国民生活关联不大，但实质上，在环境税立法中，却折射着中国的改革、法治与发展的方方面面，体现着中国税制改革、税收法治建设和经济社会发展的诸多大问题。从改革、法治与发展这三个维度，来审视环境税立法尚需解决的问题，有助于进一步在整体上完善环境税立法。

二、改革的维度 “费改税”与税制改革

环境税的开征，开启了新时期的“费改税”。事实上，在20世纪的90年代，我国基于当时存在的“费挤税”、收费过多过滥的问题，曾考虑将一些领域的收费转为征税，同时，取消各种不合理的、不规范的收费，以使国家整体收入分配秩序更加规范，从而增加税收收入，提升国家的宏观调控能力。⁽⁵⁾ 随着国家预算法治的日渐完善，特别是简政放权的持续推进，一些不合理、不规范的收费陆续被取缔，但一些重要的收费项目仍被保留，其中就包括环境领域的排污费。⁽⁶⁾ 由于对哪些收费项目适合转为税收，理论界和实务界一直存在分歧，因而“费改税”的推进始终较为迟缓。

在我国现行的税收体系中，涉及环境保护的税种有多个，如消费税、资源税等，其立法中的相关规范，构成了广义的环境税收立法。例如，基于环保理念，我国曾在消费税领域，对木制一次性筷子、实木地板、电池等征税；还曾在所得税领域，规定了对环保产业的优惠。⁽⁷⁾ 但这些立法仅涉及既有税种中的税目调整或税收优惠，还不属于“费改税”。当然，在上述税种立法中，也曾渗入过一些“费改税”的安排。例如，养路费的“费改税”，最终并未形成专门的“燃油税”税种，而是被规定于消费税的“成品油”税目中，这是通过既有税种的税目调整来吸收相关收费的一种尝试。此外，在资源税领域，也存在着一些“费改税”的情况，如将矿产资源

(5) 有关“费改税”的探讨可参见张守文《财税法疏议》(第二版)，北京大学出版社2016年版，第126-134页。

(6) 我国早在1979年颁布的《中华人民共和国环境保护法(试行)》中就确立了排污费制度，现行的《环境保护法》延续了这一制度。此外，2003年国务院公布的《排污费征收使用管理条例》对排污费征收、使用的管理规定得更为详细。

(7) 依据我国《企业所得税法》第27条规定，企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，可以免征或减征企业所得税；此外，该法第34条还规定，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。

补偿费等收费并入资源税，以及水资源的“费改税”试点改革，等等。

上述的“费改税”尽管不太被关注，甚至很少被提及，但这些悄悄发生的变革，仍是重要的改革步骤，它们构成了税制改革的重要内容。事实上，税制改革并不只是体现为诸如“营改增”之类的大税种调整，在多个税种内部悄然发生的“费改税”，同样属于税制改革的重要范畴。例如，在前述的消费税领域，我国曾于2008年取消了公路养路费等多项收费，实施了成品油价格与税费改革；⁽⁸⁾在前述的资源税领域，我国曾于2016年试点水资源“费改税”试点，对矿产资源补偿费实行零费率，⁽⁹⁾等等。上述“费改税”的实践，都带来了税制的变革。同样，环境税作为一个独立税种的开征，既是非常典型的“费改税”，也是非常令人瞩目的税制改革。

环境税立法作为上个世纪90年代以来最重要的“费改税”，带来了相关征收体制乃至整个税法体系的重要变化，也对税法实践和税法理论研究形成了重要挑战。与此相关，值得思考的是，未来在社会保障领域，是否也会发生这样的“费改税”？尽管此类问题在理论界和实务界争论多年，但最基本的原理梳理或基本共识仍然非常重要。如何看待各个领域“费改税”的共性与个性，如何看待其中的差异与政策选择，仍将是未来中国税制改革过程中不容回避的重要问题。将“费改税”与税制改革相结合，不仅有助于揭示与环境税相关的制度变迁，也有助于分析和理解其立法的必要性。尽管对此已有多种论证，但真正需要强调的，是能否通过有效的改革，借助于环境税的“寓禁于征”，真正减少纳税人的污染行为，从而更好地实现环境保护的目标，促进经济和社会的发展，这才是环境税立法的核心和必要之所在。⁽¹⁰⁾

尽管我国在2013年已明确提出“推动环境保护费改税”，⁽¹¹⁾且《环境保护税法》第27条也规定“自本法施行之日起，依照本法规定征收环境保护税，不再征收排污费”，从而使环境领域的“费改税”正式以法律的形式确定，但对于“费改税”的意义和存在的问题，以及能否更好地解决环境问题等，还需要进一步说明。⁽¹²⁾此外，环境“费改税”应侧重于缓解地方收入的不足，还是应侧重于用庇古税的方式解决环境问题？⁽¹³⁾是否应将环境税归入所谓“特定目的行为税”？这涉及对环境税的收入功能和规制功能的理解。事实上，环境税作为一种税，当然具有收入的功能，同时，对污染行为也有规制的功能，并且，对于规制生产领域的污染行为更为重要。⁽¹⁴⁾作为“费改税”成果的环境税立法，是税制改革的重要组成部分；而依法征收的环境税，则是一种重要的广义的规制手段，其对污染行为的规制功能更为重要。无论从税制改革抑或依法规制的角度，都需要全面落实税收法定原则，为此，还应从法治的维度，进一步探讨环境税立法的核心问题。

三、法治的维度：环境税立法的核心问题

自2013年国家强调“落实税收法定原则”以来，国家的税收立法开始驶入快车道，有七项

(8) 相关具体规定可参见《国务院关于实施成品油价格和税费改革的通知》(国发〔2008〕37号)。

(9) 清费立税，理顺税费关系，是我国推进资源税改革的重要原则和目标，相关规定参见《关于全面推进资源税改革的通知》(财税〔2016〕53号)。

(10) 《环境保护税法》的立法说明认为，与税收制度相比，排污费制度存在执法刚性不足、地方支付与部门干预等问题，因此有必要进行环境保护“费改税”，但这样的理由阐述显然不够充分。

(11) 在2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中，明确提出要“加快资源税改革，推动环境保护费改税”。自此，环境领域的费改税步伐大大加快。

(12) 据统计，2015年征收排污费173亿元，缴费户数28万户，相对于其他一些税种，在收入总量和缴纳主体数量上都不算大。对于开征环境税后，能否更好地解决环境问题，目前还缺少预判。

(13) 相关分析可参见曹静韬《从庇古税的有效性看我国环境保护的费改税》，《税务研究》2016年第4期，第37-41页。

(14) 对于环境税的规制功能和收入功能，曾有人专门做过研究，可参见何锦前《论环境税法的功能定位——基于对“零税收论”的反思》，《现代法学》2016年第4期，第97-109页。

税种立法被列入全国人大的立法规划,使拟制定税收法律的数量一举超过了此前的三十年。⁽¹⁵⁾率先出台的《环境保护税法》尽管争议犹存,但与房地产税等税种立法相比,分歧相对较小。这与公众对环境问题的深切感受甚至深恶痛绝,以及认为征税对自身利益侵害不大等有关。尽管法律文本已经通过,但从法治的维度看,整体的环境税立法仍需厘清一些核心问题,特别是税种名称的确定、立法宗旨的改进、课税要素的优化、税权分配的完善等问题。下面就着重对上述几个问题加以研讨。

(一) 税种名称的确定问题

任何一项税种立法,都要首先明确税种名称,因为它决定了税收的类型、可能的征纳主体、课税对象等诸多方面。确定一个合适的税种名称,对于提升整体立法的质量非常重要。依据我国《立法法》的规定,税种的开征需要法律来规定。而要开征何种税,自然涉及税种名称,因此,税种名称亦需法定。在一些国家,对税收种类或具体税种的确定权,甚至直接规定于宪法之中。⁽¹⁶⁾由于新税种的开征不仅影响央地税权,也直接影响国民财产权,因而必须慎之又慎,对税种名称亦需仔细论证,否则名不正则言不顺,不当的税种名称会产生负面影响。

对于我国的环境税应如何确定其税种名称,曾存在不同认识。例如,从征税旨在解决环境问题的角度,可将税种名称定为“环境税”;从征税主要针对污染环境行为的角度,亦可称之为“污染税”或“排污税”,等等。目前,我国最终通过的法律文本,以及相关的《环境保护法》,均将税种名称定为“环境保护税”,强调其开征意在实现“环境保护”的目的。按照科学性和合理性的要求,各个税种的名称均应体现其征税领域,特别是征税对象或计税依据。而“环境保护税”的名称,则难以体现征税对象,因为其征税对象不应是“环境保护”,而应是反向的、负面的“环境污染”,它实质上是对“污染环境”的“排污行为”征税。与此类似的是耕地占用税,其目的是通过向“占用耕地”的行为征税来保护耕地,但其名称并不是“耕地保护税”。值得注意的是,在我国目前的税法体系中,尚无某个税种名称中带有“保护”字样。考虑到各税种的征税对象都是某种行为(有时也表现为行为的结果),而国家不应对“环境保护”行为征税,因此,去掉“保护”二字,径称为“环境税”更好,既可以体现征税的领域和目的,也可为以后该税“扩围”留出空间。

税种名称的确定权应归属于特定主体。依据《立法法》第8条的规定,只能制定法律的事项包括:“(六)税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”。据此,环境税的税种设立权或开征权,应当归属于全国人大。《税收征收管理法》第3条与上述规定也是一致的。⁽¹⁷⁾因此,按照严格的税收法定原则的要求,以及我国正在进行的制度实践,作为独立税种的环境税,其设立主体应是全国人大,而不是国务院或财政部、国家税务总局,对此不应存在立法授权的问题。⁽¹⁸⁾将环境税的税种设立权及具体的税种名称确定权配置给全国人大,体现了税收立法权的配置原理和税收法定原则的基本要求。

(二) 立法宗旨的改进问题

(15)我国从1980年到2013年,制定的税种法律不过三部,所涉及的税种也只有企业所得税、个人所得税和车船税,而此次列入立法规划的税种却多达7种,在数量上可谓一举超过既往。

(16)例如,美国宪法第1条第8款规定“国会应有下列权力:规定和征收直接税、间接税、进口税和货物税”,韩国宪法第59条规定“税种和税率,由法律规定”,等等。

(17)该法第3条规定,“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”

(18)尽管《税收征收管理法》第3条有授权规定,但这应被视为对既往立法的认可。基于落实税收法定原则的要求,以及《立法法》的明确规定,1985年全国人大作出的“授权立法”决定(即《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》),在税法领域的重要影响将日渐式微,并最终退出历史舞台。

环境税立法不仅需要确定税种名称，还需要明确立法宗旨，以便开宗明义。对此，不妨比较一下《环境保护法》和《环境保护税法》的有关规定。其中，前者将立法宗旨规定为“保护和改善环境，防治污染和其他公害，保障公众健康，推进生态文明建设，促进经济社会可持续发展”；而后者则将立法宗旨规定为“保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设”。可见，两部法律的共同之处在于，都强调“保护和改善环境，推进生态文明建设”，这无疑是可取的。但问题在于，《环境保护税法》的立法宗旨，根本没有体现其“税法”特色，甚至连“税”或“税收”之类的字样都没有，这无疑欠妥。要有效解决此类问题，就需要将税收的职能融入其中。

通常，在税法的立法宗旨中应体现税收的三大职能，即分配收入、配置资源或宏观调控，以及保障稳定，这些也是税法调整所要实现的重要目标。据此，环境税的立法宗旨可改进为“获取税收收入，保护和改善环境，减少污染物排放，保护纳税人的合法权益和社会公益，促进经济、社会与环境的协调发展”，这样就可以对税收的三大职能均有体现，且层层递进。其中，上述的“获取税收收入”，体现的是税收的“分配收入”的职能；而通过分配收入职能的实现，则可以“配置资源”，引导社会公众减少污染物排放，从而保护和改善环境；同时，还可以通过保护纳税人的合法权益和社会公益，促进经济、社会与环境的协调发展，来保障经济与社会的“稳定”。与此同时，还要看到，在立法宗旨中融入的税收三大职能，在环境税领域会存在一些“特殊性”。例如，在分配收入方面，由于环境税是“费改税”或排污费“负担平移”的结果，因此，其收入与一般意义上的税收收入在分配、使用上还会有些不同，其用途的专属性仍会保留。在配置资源方面，国家通过环境税的征收，可以引导市场主体的行为，减少其排污行为，从而在宏观层面实现经济增长与环境优化的协调。在保障稳定方面，一般意义的税收是通过保障经济公平和社会公平，来保障经济的稳定增长，而环境税的征收则可以通过保障环境质量和安全，来减少公害和公共事件，从而保障经济和社会的稳定。

通过分析上述特殊性，不难发现，在环境税的立法宗旨中，包含着环境目标和非环境目标、直接目标和间接目标等多种“双重目标”，为此就需要明晰：在诸多立法目标发生冲突时应如何处理？此外，由于环境问题非常复杂，既可能涉及国家层面，也可能涉及地方层面，既可能局限于某个区域，也可能跨区域，解决这些环境问题都需要财政支持，而环境税收入究竟应属于中央还是地方，抑或央地共享？上述问题一直备受瞩目，需要各类相关政策和制度的协调配套。⁽¹⁹⁾如果进一步放眼全球，则还应看到环境税立法对于扩大绿色贸易，促进国际经贸发展也有重要意义；⁽²⁰⁾尤其在经济全球化、全球气候变化的背景下，它对于提升经济发展质量更有价值。由此可见，环境税的立法宗旨，不仅涉及国内经济的发展，也涉及国际经济的发展，这比其他国内税法更为突出。

总之，由于环境税的立法宗旨包含环境目标和非环境目标等“双重目标”，从而有助于实现征收环境税的“双重红利”，⁽²¹⁾因此，在环境税法立法宗旨的改进方面，应考虑通过环境税法的有效调整，促进环境保护和环境改善，同时推进经济和社会的稳定发展，以及社会经济与环境的协调。对此，在后面还将从发展维度再加探讨。

(19)相关思考可参见杨志勇等《公共政策视角下的环境税》，《税务研究》2011年第7期，第29-32页。

(20)可参见邢斐、何欢浪《贸易自由化、纵向关联市场与战略性环境政策——环境税对发展绿色贸易的意义》，《经济研究》2011年第5期，第111-125页。

(21)一般认为，是图洛克（Tullock，1967）最先提出了“双重红利”思想，而皮尔斯（Pearce，1991）则首次正式定义了“双重红利”的概念，认为环境税的征收既有助于改善环境质量，又有助于减少超额税负的扭曲性。相关探讨可参见司言武：《环境税经济效应研究》，光明日报出版社2009年版，第31-37页；刘晔等《环境税“双重红利”假说文献述评》，《财贸经济》2010年第6期，第60-65页。

(三) 课税要素的优化问题

环境税立法意在实现制度的优化，而课税要素的优化则是其关键。随着时间的推移和实践的发展，对于课税要素的优化需要持续关注，其中，征纳主体、征税对象、税率等要素最为重要。

从征收主体看，在“费改税”前，环保部门是排污费的征收主体，而在“费改税”后，税务部门则变成了环境税的征收主体。伴随着这种变化，需要解决好因征收体制变革而带来的协调机制问题。由于环保部门在数据、信息、技术等方面占据优势，因此，其对应税污染物的监测管理职责非常重要，必须强调其与税务部门的协调和配合。但在税法层面，税务部门才是环境税的唯一“征收主体”，而环保部门只是配合其征税的“相关主体”；环保部门是因其监测管理职责的履行直接影响计税依据，而负有协助征收的职权和职责。两个部门在税法上的地位、权责等各异，其中，环保部门的协助义务能否有效履行，事关环境税法的实效。

从纳税主体看，在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者，为环境保护税的纳税人。这种对纳税主体的界定，涉及空间要素、行为要素和主体要素。在空间要素方面，以往税收立法的基本界定是“我国境内”，而现在则扩大为“中华人民共和国管辖的其他海域”，这既是基于环境问题或污染行为的特殊性，也与《环境保护法》的既有规定相一致。在行为要素方面，“直接向环境排放应税污染物的行为”，必须是直排行为，且排放对象是“应税”的污染物，如果是间接排放行为，或者排放的是税法未规定的污染物，则行为主体仍不属于环境税的纳税人。在主体要素方面，在法定空间从事法定排污行为的法定主体，才能最终被确定为纳税人。但目前的法律文本照搬《环境保护法》，仅将其规定为“企业事业单位和其他生产经营者”，确有不妥之处。在环境税法领域，对于企业和其他生产经营者和符合条件的事业单位作为纳税人，一般殆无疑义，但是否应将国家机关等其他组织体排除在外，是否应将其与事业单位一并作出规定，对于这些机构的排污行为应如何认识，是否应对其进行税法规制，等等，都需进一步斟酌。事实上，能否成为纳税主体，应考虑其是否从事应税行为，而不是主体的性质或设立宗旨、基本功能等。因此，只要从事的是相同的应税行为，就都应当成为纳税主体，这也是平等征税原则的要求。

从征税对象看，环境税的征税对象是应税的污染行为或排污行为，而不是“环境保护行为”。明确界定排污行为的类型和量化标准，对于整个环境税的制度设计和征收管理，以及引导市场主体的行为，均会产生重要影响。由于排污行为与具体的污染物直接相关，因此，在立法中对应税污染物种类（如大气污染物、水污染物、固体废物、噪声等）的明确，实际是对征税对象的具体化，会直接影响到环境税法的适用范围和环境保护的力度。⁽²²⁾此外，对于是否应将二氧化碳等列入污染物，一直存有异议，若以后要将其纳入征税范围，则依据税收法定原则，只能通过修改法律来解决。

在税率确定方面，基于环境问题和排污行为的特殊性，需要确定科学合理的税率体系，才能更好地发挥税率的调节功能，有效规范和引导相关主体的行为，实现税法的多元调整目标。⁽²³⁾目前，《环境保护税法》规定的税率体系由固定税额构成，其中并不包含比例税率，并且，基于“负担平移”的原则，并未加重纳税人的总体负担，这确实有助于社会公众接受环境税这一新税种。但从保护和改善环境的角度看，这并非最佳选择。尽管某些征税对象（如大气和水的污染物）的幅度税率从低到高有十倍之差，但地方政府和人大基于经济发展的考虑，未必愿意从高

⁽²²⁾有观点认为，环境税可以分为四类，第一类就是对排放污染物行为征收的排污税，这是最狭义的环境税；第二类是对污染产品和资源产品征收的产品税，如对燃油、机动车、林木资源征收的特别消费税；第三类是对自然资源开采征收的资源税，第四类是具有环保意义的其他税收。参见《世界税制现状与趋势》课题组《世界税制现状与趋势》（2015），中国税务出版社2016年版，第369页。

⁽²³⁾相关探讨可参见陈诗一：《边际减排成本与中国环境税改革》，《中国社会科学》2011年第3期，第85-100页。

适用，因此，这种税率设计难以切实解决日益严峻的环境问题。与此同时，税率制度作为重要的杠杆，其规制性非常突出，尤其是好的优惠税率制度所产生的激励效益，更有助于使排污量不断降低。例如，《环境保护税法》第13条规定，纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值，与国家地方规定的污染物排放标准相比，如果低于该标准的30%，则减按75%征税；如果低于该标准的50%，则减按50%征税。这种优惠税率安排就有助于鼓励纳税人不断降低排放污染物的浓度，因而对整体环境的改善更为有利。

（四） 税权分配的完善问题

各类税收立法均须严格遵循法治原则，在税权分配方面尤应如此。其中，在税收立法权方面，授权地方依法调整某些课税要素，既有现实需要，也符合现代税收法治的发展趋势，尤其有助于在税收法治的框架下兼顾多重价值，实现税法的多元目标。

基于征税对象、计税依据等方面的诸多特殊性，环境税具体适用的税额等会因地而异，因而确需授权地方作出适度调整。但对于应授权到哪一层级的哪类主体，授权事项是仅涉及税率，还是包括计税依据或计税方法等，一直存在不同认识。为此，环境税立法必须对授权事项和机制作出安排，并明晰相关主体之间的制约关系。在具体制度设计方面，基于各地环境状况和目标的差异性，《环境保护税法》规定，省级政府有权在法定税额幅度内提出具体适用税额，但最终决定权在省级人大常委会，且要向全国人大常委会和国务院报备。⁽²⁴⁾由此形成的相关主体的“提议——决定——报备”机制，同样适用于应税污染物的项目数调整。⁽²⁵⁾

无论依据《立法法》规定，还是按照严格的税收法定原则，如果在法律上没有规定，地方人大及其常委会均无权对具体税额或征税项目作出调整。而上述规定表明，相对于以往的税收立法，《环境保护税法》对授权机制有了新的发展。当然，对于税额等课税要素的决定权，究竟应当由省级人大抑或省级政府行使，曾存在较大争论。从税收法定原则的整体要求看，授权给省级人大（而不是现在规定的人大常委会）更为合适。在税权分配方面，鉴于税收立法权和税收征管权的规定已相对较为明晰，人们目前更为关注的是税收收益权的分配。按照现行的立法体例，《环境保护税法》作为税种立法，并不规定环境税收入的归属，要解决税收收益权的分配问题，还需要相关的财政立法，特别是分税制的完善。⁽²⁶⁾但这是另一个领域的立法问题。

除了上述四个方面，还有一些相关的重要问题需要讨论。例如，全国人大拟制定的七部税收法律，究竟应该实行什么样的立法体例？目前，《环境保护税法》还是较为简约的结构安排，数量不多的条文被分置于若干章，不仅使各章内容较为单薄，而且相互之间的逻辑关系也不甚明晰。虽然相对于2011年通过的《车船税法》，该法作出了结构调整的努力，力求更像一部法律，但对既往税收条例的体例超越并不大，许多问题仍需后续的条例、规章解决。因此，《环境保护税法》还难以成为未来税种立法的范本，在立法技术上应如何突破，仍是其他税收立法需认真对待的重要问题。

⁽²⁴⁾依据该法第7条规定，应税大气和水污染物的具体适用税额的确定和调整，由省级政府统筹考虑本地区环境承载能力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标要求，在该法规定的税额幅度内提出，报同级人大常委会决定，并报全国人大常委会和国务院备案。

⁽²⁵⁾依据该法第9条规定，省级政府根据本地区污染物减排的特殊需要，可以增加同一排放口征收环保税的应税污染物项目数，报同级人大常委会决定，并报全国人大常委会和国务院备案。

⁽²⁶⁾我国在实施“费改税”之前，排污费按1:9进行央地分成，财政部提出拟在“费改税”以后，将环保税全部作为地方收入，中央不再参与分成。据此，环保税将会成为重要的地方税种。

四、发展的维度：构建促进发展的环境税制度

环境税立法应当有助于促进发展，这是发展导向型的税收立法的基本要求。⁽²⁷⁾为此，在环境税立法过程中，应充分体现各类重要的发展理念。其中，创新、开放和共享发展的理念对环境税立法固然重要，但绿色发展和协调发展的理念对于环境税的立法尤其具有更为直接的意义。

从绿色发展的角度看，环境税的直接目标是保护和改善环境，推进生态文明建设，这本来就是绿色发展理念的体现。因此，在环境税立法宗旨中所包含的环境目标，是直接的绿色发展目标。基于既往的分散立法，我国目前已形成涉及多个税种的环境保护制度体系，为经济和社会的绿色发展构建了税收法治的“绿坝”。其中，环境税制度尤其要发挥直接而重要的作用。

从协调发展的角度看，环境税立法应当体现多个方面的协调，其中包括各类法律制度之间的协调，特别是环境法与税法之间的协调。两类法律之所以需要相互协调，是因为它们都要体现一些重要的协调理念。例如，《环境保护法》第4条规定“国家采取有利于节约和循环利用资源、保护和改善环境、促进人与自然和谐的经济、技术政策和措施，使经济社会发展与环境保护相协调。”对于该法所体现的协调理念，在环境税立法中亦应加以体现，以更好地促进个体利益与社会公益的协调，实现环境法与税法共同的高层次的调整目标。

此外，两类法律之所以能够有机协调，还因为在现实的环境立法中，已包含大量规定用税收手段促进环保产业发展和环境改善的条款。例如，在促进环保产业发展方面，依据《环境保护法》规定，⁽²⁸⁾国家可以运用财政、税收、价格等多种经济法手段，来促进环保产业的发展，而在税收手段中，环境税的手段无疑非常重要。当然，所得税、商品税等税收手段的作用也不可低估。⁽²⁹⁾另外，该法还规定，政府应当通过财税、价格等手段来鼓励和支持各类主体减少排污，⁽³⁰⁾其中当然包括环境税以及其他影响环境的各类税收手段。在此需要提及的是，该法将政府采购与财政手段相并列是不合适的，因为前者是后者的下位概念。如果要强调政府采购的特殊性，则可以改为“预算、税收、国债、政府采购等手段”，这样在立法上就不存在逻辑问题。

基于上述理念和制度上的协调，两类法律能够形成共同的上位目标，同时，由于两类立法都将包括环境税在内的税收手段，作为促进经济、社会和环境发展的重要手段，并由此生成了一系列“促进型”规范，⁽³¹⁾这使得环境法与经济法，或者环境法与具体的税法的协调性更强，并共同成为新时期发展导向型立法的重要类型。

作为发展导向型立法，环境税立法要有效促进社会经济与环境的协调发展，还须遵循适度原则。尽管从环境目标看，保护环境非常重要，对污染环境的行为应当重拳出击，但也需要兼顾非环境目标，即综合考虑经济、社会、环境的“三者协调”，兼顾发展阶段、发展能力和发展利益。⁽³²⁾为此，在排污费或环境税的缴纳方面，国家不能同时“兼收”或“并蓄”，而只能做出单选，以兼顾经济发展与环境保护的平衡，确保各个方面的“可持续”。事实上，在我国进行环

(27)参见张守文《论“发展导向型”的税收立法》，《法学杂志》2016年第7期，第8-17页。

(28)该法第21条“国家采取财政、税收、价格、政府采购等方面的政策和措施，鼓励和支持环境保护技术装备、资源综合利用和环境服务等环境保护产业的发展。”

(29)其中，企业所得税、消费税、增值税、资源税、车船税等税法制度，都被认为与环境保护相关。

(30)该法第22条规定，“企业事业单位和其他生产经营者，在污染物排放符合法定要求的基础上，进一步减少污染物排放的，人民政府应当依法采取财政、税收、价格、政府采购等方面的政策和措施予以鼓励和支持。”

(31)在经济法、环境法等领域，都存在一些促进型规范。有关经济法领域的促进型规范及其对经济社会发展的重要作用的探讨，可参见张守文《论促进型经济法》，《重庆大学学报（社会科学版）》2008年第5期，第97-100页。

(32)对于这些问题，还需要从发展法学、发展理论的角度展开分析。相关探讨可参见张守文《经济法的发展理论初探》，《财经法学》2016年第4期，第14-15页。

境税立法之前,《环境保护法》就已预先规定:国家对于同一主体不能同时征收排污费和环保税,⁽³³⁾这种适度取舍对于体现立法的“双重目标”,促进“三者协调”,都非常重要。与上述规定相呼应,在环境税立法中也要充分体现适度原则,依据《环境保护税法》第4条、第5条规定,不属于直接排污的,就不缴纳环保税;但如果超标排放,则应当缴纳环保税。⁽³⁴⁾由于在直排或超标的判定上,国家或地方标准的设定,会直接影响纳税义务有无或多少,因此,相关环保标准的设定亦应适度,同时,对不同情况要区别对待。

总之,与环境税的立法宗旨直接相关,在环境税立法中只有体现绿色、协调等发展理念,才能更好地促进个体利益与社会公益、环境目标与非环境目标、环境法与税法等多方面的协调,从而进一步实现征收环境税的“双重红利”,促进经济、社会与环境的协调发展。

五、结论

环境税立法作为中国税收立法体系的重要组成部分,具有不可低估的示范意义。由于环境税立法牵涉甚广,因而相关问题的探讨应融入广阔的时代背景,以免陷入“法条主义”的窠臼。考虑到环境税立法与全面推进改革、法治与发展这三条主线均存在紧密关联,因此,本文着重从改革、法治与发展三个维度,来审视环境税立法的问题,并形成如下简要结论:

从改革的维度看,环境税立法有助于推动以“费改税”为标志的税制改革。由于“费改税”直接影响国家整体分配秩序,以及政府收费权与国家征税权的配置,因而不仅具有一般的财政或预算法上的意义,而且具有政治和公共经济的意义。通过“费改税”而推出的环境税立法,有助于在发挥环境税收入功能的同时,更好地发挥其规制功能,并由此推进环境问题的解决。

从法治的维度看,无论是税种名称的确定还是立法宗旨的完善,无论是课税要素的优化还是税权分配的改进,环境税立法都还存在着诸多问题,需要从税收法治理论和实践方面加以解决。在解决上述问题的过程中,税法的基本原则仍需特别强调,特别是税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则,应当贯穿环境税立法的始终。

从发展的维度看,环境税立法应当有助于促进发展,整个环境税制度的制定和实施,必须充分体现各类发展理念,特别是绿色发展和协调发展的理念。为此,需要注意环境税与环境保护的立法协调,并应当体现“税法”的特殊性;同时,要综合运用经济法所提供的财政、税收、价格等多种手段,系统推进环境问题的解决,从而更好地实现环境税立法的“双重目标”,促进社会经济发展和环境改善。

责任编辑:李剑

⁽³³⁾例如,《环境保护法》第43条规定,“排放污染物的企业事业单位和其他生产经营者,应当按照国家有关规定缴纳排污费。排污费应当全部专项用于环境污染防治,任何单位和个人不得截留、挤占或者挪作他用。依照法律规定征收环境保护税的,不再征收排污费。”

⁽³⁴⁾依据该法第4条、第5条规定,如果纳税人向依法设立的污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物,或者在符合国家和地方环境保护标准的设施、场所贮存或者处置固体废物,则不属于直接排污,不缴纳相应污染物的环境保护税;但如果上述的集中处理场所超标排放,或者纳税人贮存或处置的固体废物不符合国家或地方环保标准的,则应当缴纳环保税。