

# 环境税改革：经济学机理、欧盟的实践及启示

俞 敏

**摘 要：**为实现可持续发展目标，各国政府更多地选择采用市场激励工具促进绿色增长。作为市场激励工具的环境税，主要通过政策安排矫正商品和服务的价格将外部效应内部化，激励经济实体进行理性选择。基于收入中性原则的双重红利理论表明，通过环境税改革将环境税收入用来降低现存税制对资本和劳动产生的扭曲，可以实现绿色增长。欧盟国家构建可持续发展绿色税制，实行“绿色税收转移”的环境税改革实践证实，经精心设计的环境税改革可以实现经济、社会和环境三赢，其实践的一般经验对我国环境税改革具有一定的启示和借鉴意义。

**关键词：**市场激励工具 环境税 经济学

**中图分类号：**DF432 **文献标识码：**A **文章编号：**1673 - 8330 (2016) 01 - 0073 - 11

**DOI:**10.13893/j.cnki.bffx.2016.01.008

伴随全球大力发展绿色低碳经济的热潮，中国作为温室气体排放第二大国，在应对气候变化领域面临巨大压力和挑战。“十二五”规划纲要中明确指出“积极推进环境税费改革选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目开征环境保护税（以下简称环境税），逐步扩大征收范围。”由此可知，我国环境税改革战略已明确，并开始步入建构实施阶段。然而，环境税改革是一项艰巨的工作，需要经过复杂的方案设计和政策选择程序。在对环境税改革的经济学机理进行分析的基础上，结合欧盟国家二十多年来的环境税改革实践，笔者对我国环境税制度建构的方案设计、基本制度架构、引入新环境税的条款设计、环境税税款的使用以及环境税与相关政策的协调等方面提出借鉴建议。

## 一、环境税改革的经济学机理

### （一）作为市场激励工具的环境税：外部效应内部化

从经济学的角度看，环境是一类公共产品，很容易产生“搭便车”的现象，即不承担治理环境成本，却享受治理环境的好处。事实上，很多私人产品的价格只反映了其内部的经济成本，但没有包括生产过程中的社会成本，即对环境污染的隐性成本，我们称这些隐性成本为“外部性”或负外部性。外部效应是由一些市场失灵及环境产品和服务本质上所固有的缺陷引起的。这些外部效应是导致目前和未来生产能力下降的生产和消费活动的副产品。它们主要与对环境、物质或人力资本存量，以及对生产力的副作用有关。基于各种选择的成本与收益考虑，市场经济活动的主体通常

〔作者简介〕俞敏，上海政法学院副教授。

将经济过程中由于其负外部性所造成的那部分社会成本即环境成本转嫁给他人、社会及未来。为了矫正“负外部性”所导致的边际私人成本和边际社会成本之间的差异，有必要对经济行为的“负外部性”进行内部化。经济学家更倾向于通过给予经济鼓励政策，提供直接的价格信号，通过价格激励让经济个体酌情而定，促进资源有效利用，从而在整体层面达到环境治理目的。市场激励工具，就是通过成本效益的方式，包括利用市场通过税、费来提高价格以反映社会成本，或创建新的市场使排污许可证或资源开发权可以进行交易，从而内部化与健康和环境有关的生产和消费的隐性成本，同步实现环境、经济和社会政策目标。

市场激励工具可以归纳为三大类：一是价格基础型工具，是指通过政策安排改变商品和服务的价格。常用工具包括环境税费、财政补贴以及押金—退款制度；二是权利或数量基础型的工具，用于控制相关资源、环境商品或服务达到社会所需水平的量，例如欧洲排放交易体系或碳抵消计划；三是市场摩擦的工具，是旨在通过改善信息流，刺激市场产生所需的资源能效、实现环保目标的政策机制，例如生态标签。环境税即为价格基础型的市场激励工具。广义的环境税可以包括环境税、与环境和资源有关的税收和优惠政策、消除不利环境影响的补贴政策和环境收费政策。狭义的环境税主要是指对开发、保护和使用环境资源的单位和个人，按其对环境资源的开发利用、污染、破坏和保护程度进行强制、无偿的征收或减免的一种制度安排。<sup>①</sup> 实践中，环境税收与收费之间的区别并不明显。不同的国家有时会使用不同的术语来描述类似的手段，甚至可以互换使用。采用环境税费对市场进行干预，实际上是对污染支付的价格。这种支付至少会部分地进入到私人的效益——成本计算中：一方面，通过相应增加有害环境的产品价格，引导消费者取向更合理的消费模式；另一方面，通过提高有害原料的投入成本，激励生产者采用更环保的技术生产更为环保的产品，抑制环境污染的同时，增加地方或国家收入的作用。

## （二）环境税改革的理论依据：双重红利理论

环境税改革的理论基础是双重红利理论。双重红利（Double—Dividend），又称为双赢，是指通过征收环境保护税所获得的收入可以用来降低现存税制对资本和劳动产生的扭曲，获得双倍效益，即一方面通过环境税的征收，加强了污染治理，提高了环境质量；另一方面，由征税所获得的净经济效益，形成了更多的社会就业、个人财富和国民生产总值的增长等。

“双重红利”理论建立在收入中性的假设之上。不同于税收中性，收入中性是指开征新税时，政府的预算没有变化而且总的税负水平保持不变。“双重红利”有“强”形式和“弱”形式之说。“弱”形式的“双重红利”是指环境税通过降低其他扭曲性税收（如工薪税和资本税等）来刺激劳动和资本的投入。“强”形式“双重红利”是指环境税通过改善环境和改进现代税收制度效率来提高社会福利水平。对于“双重红利”是否能实现，理论观点不一。代表性观点认为，“双重红利”不是广泛存在的，但“弱”形式的“双重红利”是广泛存在的。因为相对其他税收，环境税使环境成本内在化，至少能部分替代对劳动力和资本征税造成的经济低效（劳动力税阻碍就业；资本税影响储蓄与投资）。政策上可以通过环境财政改革，将新设或增加的环境税与劳动力税减免相结合，以增加就业。但是环境税会增加最终物品的价格，增加通胀，导致较低成本的休闲替代较高费用的消费，相应会减少劳动力的供应和就业。也有学者研究指出，“双重红利”在刚性工资和不完全竞争市场的假设下才有可能存在；然而在工薪税率很高，消费者对环境污染型产品更为偏好的国家则不存在。<sup>②</sup> T. Barker 等人对欧洲的环境税改革做了宏观经济模型下的前景分析，环境税改

① 王金南等 《打造中国绿色税收——中国环境税收政策框架设计与实施战略》，载《环境经济》2006年第9期，第10页。

② Bayindir-upmann T, *On the Double Dividend under Imperfect Competition*, Environmental and Resource Economics, 2004, 28 (2), pp. 169—194.

革可以带来长期性的经济与环境收益，因而它在欧洲有着光明的未来。研究结果显示，环境税改革可以为欧洲带来福利方面的净收益和创造 100 万—600 万的额外工作岗位。<sup>③</sup>

## 二、欧盟环境税改革的一般经验及最新发展

20 世纪 70 年代开始，“污染者负担”的原则被广泛接受并成为环境保护的一项基本原则，欧盟成员国希望通过环境税这种手段矫正市场定价，更准确地反映经济活动的真实成本。从基于补偿成本的收费制度到可持续发展绿色税制，与欧盟环境政策演进相一致，欧盟环境税的发展大致经历以下阶段：（1）20 世纪 70 年代到 80 年代初：基于成本补偿的环境税雏形期。主要体现为补偿成本的收费，是基于污染者负担的原则，要求排污者承担规制、监控排污行为的成本，因为规范排污行为需要付出代价。这一时期出现非典型的环境税种类，包括用户费、特定用途收费等。（2）20 世纪 80 年代至 90 年代：基于环境保护目标的环境税制构建阶段。这个时期的环境税种类日益增多，如排污税、产品税、能源税、碳税和硫税等。综合运用税收的经济刺激和财政收入功能，排污税主要是用于引导人们的行为方式，而各种能源税则主要用于增加财政收入。（3）自 20 世纪 90 年代中期以来至现在：旨在可持续发展绿色税制改革。这个时期环境税成为环境政策的主要工具。为了实施可持续发展战略，各成员国根据各国实情，纷纷推行绿色的财政、税收政策，许多国家还进行了综合的“绿色税制改革”，将税负转移作为环境税改革的核心。<sup>④</sup>在欧盟国家，降低所得税或社保缴费是“绿色税收转移”的典型例子。从总体上分析概括欧盟成员国环境税收改革主要有以下经验。

### （一）根据国情选择环境税税改方式

采行整体税改模式或是局部税改模式，是各国依据实情政策选择的结果。虽然欧盟认为税制统一是未来的发展方向，但在具体实践中，欧盟采取了务实和谨慎的做法，即允许成员国自行确定本国的税收制度和政策。根据加入欧盟时的具体实情，各成员国选择了不同的环境税改革模式。大致可以归纳为两种：其一是整体税改模式，即根据环境保护的要求改组税制结构，进行税收整体结构的调整。在欧洲国家，绿色税费改革及发展存在“南北”差距，其中北方国家为“先进国家”，以丹麦、芬兰、挪威、荷兰和瑞典等北欧国家为代表，1996 年之前绝大部分项目已纳入征收环境税（如下页表 1 所示）。瑞典是第一个实行此类税负转移的国家，劳务税和能源税之间的税负转移占 4%，其重新分配的税收负担总和已超过其 GDP 的 6%。1993 年丹麦议会通过税制改革方案，将税收重点逐步从工资收入向对有害环境的消费和生产转移。同样的政策目标也成为芬兰和荷兰税收制度改革的基础。德国自 1999 年开始引入较深层次的生态税改革，其目标也是将税收负担从劳务转向自然资源与环境。其二是局部税改模式，即综合运用引入环境税和调整现行税收的方式实现环境税制度改革。以比利时、法国、奥地利和意大利等国为代表。与前述国家相比，这些国家引入的环境税也逐渐增多，但是没有进行全面的税制改革。

### （二）由政策起点及其政治目标决定环境税改革的进程和具体方案设计

绿色税负转移改革作为一个税种替换的税制改革，因各国环境税政策起点及其政治目标不同，其在各个国家间的具体实践差别不一。比如，瑞典 1991 年引入的环境税是一个更大规模的财政改革进程的一部分，其明显的政治意图是减少财政负担。德国 1999 年引入环境税改革时，坚持收入

③ Barker, T, T. Foxon, S. Scricieau, *Achieving the G8 50% Target: Modeling induced and Accelerated Technological Change Using the Macro - econometric Model E3 MG*, Climate Policy, 2008.

④ 根据欧洲经济区的界定，环境税改革（ETR）是国家税收系统的改革，即税收负担从传统的例如劳动力，转向对诸如不可持续的资源利用和污染等破坏环境的活动。EEA, (2005), *Market - Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, Technical report No. 8/2005, European Environment Agency, Copenhagen, p. 2.

中立性以期实现改善环境，特别是减少温室气体排放，减少雇主和雇员的法定养老金缴纳额，从而减少劳动力成本和增加就业。自 2001 年到 2008 年金融危机期间，环境税改革呈减缓趋势。因为 21 世纪头十年适逢国际能源价格暴涨，同时因欧盟委员会在 90 年代力劝成员国引入整个欧盟范围内的碳或能源税的失败，而后出台欧盟排放交易系统作为欧盟层面主要的削减温室气体政策。德国、丹麦、意大利等国着重碳排放相关税收的引入和改革。2008 年金融危机之后，因为要实现日益严厉的碳减排目标，加上众多欧洲政府需要通过税收来减少公共赤字的财政危机压力，促成人们对能源（碳）税或环境税改革兴趣的再度提升，希望通过欧洲范围内的环境税改革实现 2020 年减排目标的同时，实现绿色增长。比如，丹麦、爱尔兰和瑞典都在 2009 年引入了新的（或重组的）绿色财政工具。2014 年，英国与荷兰在废弃物资源化利用方面有新举措。荷兰引入垃圾填埋税，英国推出垃圾税。

表 1：欧洲经济区 17 国绿色税制概览<sup>⑤</sup>

	奥地利	比利时	丹麦	芬兰	法国	德国	希腊	冰岛	爱尔兰	意大利	卢森堡	荷兰	挪威	葡萄牙	西班牙	瑞典	英国
空气、能源																	
CO <sub>2</sub>																	
SO <sub>2</sub>																	
NO <sub>x</sub>																	
燃料																	
燃料中的硫																	
交通																	
轿车购置与使用																	
轿车税年度差异																	
水																	
废水																	
垃圾																	
废弃物																	
有毒垃圾																	
噪音																	
航空噪音																	
产品																	
轮胎																	
饮料容器																	
包装																	
包装																	
杀虫剂																	
氟氯烃																	
电池																	
灯泡																	
PVC																	
润滑油																	
化肥																	
纸张、木板																	
溶剂																	
资源																	
原始物料																	
		1996年已有			2000年新增			2004年新增									
资料来源：																	
EEA (2000) Environmental taxes - Recent developments in tools for integration, Copenhagen																	
OECD/EU database for environmental taxes ( <a href="http://www1.oecd.org/env/policies/taxes/index.htm">http://www1.oecd.org/env/policies/taxes/index.htm</a> )																	
Ecotec (2001). Study on Environmental taxes and charges in the EU																	

### （三）合理设计环境税制度框架及环境税税负转移机制

关于欧盟成员国的环境税费政策的实证研究表明：<sup>⑥</sup> 各成员国都对燃料和汽车购置与使用征税，普遍引入某些税费（如对排污税和垃圾征税或收费），但对农业污染征税不足；同一税种，税率各国不同，多数采用低税率；为确保企业的竞争力，通常对企业适用低税率，但英国却相反；结合各自的社会实情，考量税基的选择、降低税率或社会福利；多数国家的环境税费是逐个引入的，而非作为绿色税收改革的一揽子税形式，政策指引采用法规、自愿协定等形式，但对绿色税收改革的预期效果相同。

⑤ 除挪威、冰岛外，其余 15 国为欧盟成员国。欧盟现有 28 个成员国，其他 13 国自 2004 年加入。

⑥ ECOTEC, *Economic and Environmental Implications of the Use of Environmental Taxes and Charges in the European Union and Its Member States*, 2001.

关于环境税征收的具体范围划定，成员国立法规定各不相同。<sup>⑦</sup> 在欧盟层面上，仍没有普遍可接受的定义。欧盟财税统计资料界定环境税是指以有害环境的物理单位为征税对象的税收总称，包括能源税、交通税、污染税或资源税。能源（碳）税，尤其是其中的运输燃料税，是环境税的核心要素，贡献了大部分的环境税收入。统计资料显示：欧盟环境税收入的主要构成部分为能源（碳）税收入（含交通燃料油税），约占环境税收入的 75%，非燃料交通税收入占 21%，污染税和资源税为 4%。税收转移的规模达到税收总收入的 5%，且占国内生产总值的 2%。

表 2：欧盟环境税额构成及占税收总额的比重<sup>⑧</sup>

年度 分类	1995 年	2003 年	2012 年
能源税类	5.4	5.2	4.5
交通税类	1.4	1.3	1.3
污染税类	0.2	0.2	0.3
环境税合计	7.0	6.7	6.1

#### （四）强调政策工具设计对环境税改革有效性和整体影响力的决定作用

经精心设计的政策工具可以提供经济诱因，鼓励创新、改变商业投资，以及引导消费者选择，从而有助于实现经济、社会和环境三赢。欧盟最近发布的一些报告强调环境税改革有利于促进创新、提高竞争力和收入分配，以及促进环境目标的实现，并作为政府财政收入的潜在来源，关键有赖于是否以及如何将环境税收入再投入于经济循环。<sup>⑨</sup> 如图 1（见下页）所示为 2000 年—2011 年欧盟 27 国环境税收入占 GDP 比重情况，自上而下的算术平均数和加权平均数曲线均显示，2003 年—2008 年间欧盟 27 国环境税收入总体呈下降趋势，2009 年环境税占 GDP 的比重明显上扬，自此欧盟环境税平均占比保持在 2.4% 左右。统计研究表明，2008 年金融危机后，欧盟环境税在改善环境质量，促进就业增长的同时，还是增加财税收入的重要工具。<sup>⑩</sup> 尽管有这些积极的趋势，但环境税改革并没有被广泛使用。例如：2011 年欧盟成员国来自环境税的收入占 GDP 的比重平均在 2%~3% 之间，但成员国之间差异显著，领跑者如丹麦（4.1%）、荷兰（3.9%）和斯洛文尼亚（3.4%），其他如西班牙、法国，立陶宛、罗马尼亚和斯洛伐克（低于 2%）。可见，环境税改革无疑仍远未发挥其潜力。如何设计环境税影响了它们的有效性和整体影响力。但未来仍有更广泛、更有效地利用该手段的空间。例如，欧盟委员会的最近一项研究估计，12 个欧盟成员国从劳动力到污染的转移税到 2025 年可能会产生高达 1010 亿欧元的额外收入。<sup>⑪</sup>

欧盟环境税改革的最新进展主要表现为改革对环境有害的补贴。一方面，为实现 2020 年欧洲范围内碳排放承诺，引导成员国选择市场工具，制定详尽计划推进环境税税负转移；另一方面，加

⑦ 2012 年 7 月 16 日英国财政部发布第 60/12 号公告，阐明环境税收应该符合以下特征：必须与政府的环境保护目标有关、按照与环境目标相关来设计，以及促进积极改变环境状况。按此条件，下列税种为环境税收：气候改变税、聚合物流（Aggregates Levy）、垃圾填埋税、欧盟碳排放交易系统（EU ETS）、承诺碳减少的能源效率方案以及碳价格支撑体制。但不包括车辆消费税、燃油税和航空乘客税，理由是设计这些税种的主要目的不是获取环境利益，而是为了取得税收收入。资料来源于 GOV. UK: <https://www.gov.uk/government/news/definition-of-environmental-tax-published>，最后访问时间：2015 年 2 月 13 日。

⑧ Eurostat: env\_ac\_tax, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>，最后访问时间：2015 年 2 月 13 日。

⑨ IEEP, *Environmental Tax Reform in Europe: Opportunities for the Future (Final Report)*, 30 May 2014.

⑩ European Commission: *Taxation Trends in the European Union — Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Luxembourg*, Publications Office of the European Union (2014) .

⑪ Eunomia and Aarhus University, *Study on Environmental Fiscal Reform Potential in 12 EU Member States — Final Report to DG Environment of the European Commission*, 28/02/2014, 资料来源于 EUROPEAN COMMISSION: [http://ec.europa.eu/environment/integration/green\\_semester/pdf/EFR-Final%20Report.pdf](http://ec.europa.eu/environment/integration/green_semester/pdf/EFR-Final%20Report.pdf)，最后访问时间：2015 年 2 月 13 日。

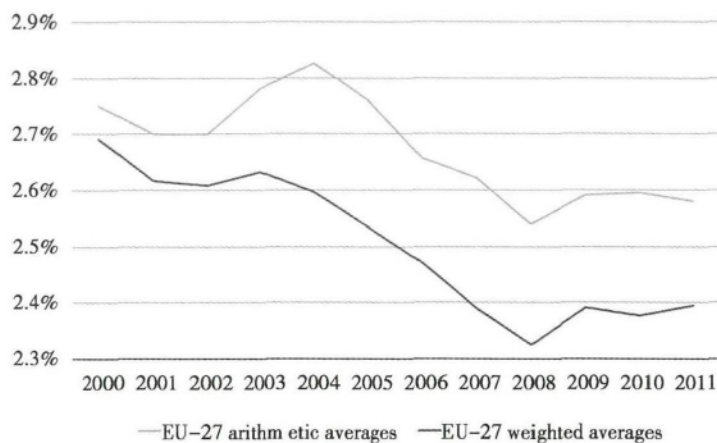


图: EU-27 环境税收入占 GDP 比重 (资料来源: Eurostat: env\_ac\_tax)

快对环境有害补贴的改革 (以下简称EHS)。<sup>⑫</sup> 除了造成资源在国家内部以及国家间的配置扭曲外, 对环境有害的补贴还可能加剧空气、水和土地的污染。取消或改革这些补贴, 对经济和环境可能都有益, 被视为一个“双赢”的机会。<sup>⑬</sup> 为消除或逐步淘汰 EHS, 欧盟就此达成了一项长期协议, 重申了需要淘汰的 EHS, 并明确了实现“资源高效欧洲的路线图”, 承诺到 2020 年将逐步淘汰 EHS, 并适当考虑到对特定主体的影响。<sup>⑭</sup> 根据欧盟委员会的指引, 相关成员国需要进一步完善环境税设计, 重点从以下几方面着手对环境有害补贴的改革:<sup>⑮</sup> (1) 根据碳和能源含量调整化石燃料的税率结构, 减少柴油税收优惠; (2) 激励节约能源, 取消能源增值税税率优惠; (3) 鼓励使用清洁车辆, 减少公司车辆的税收补贴; (4) 减少二氧化碳排放, 优化车辆税。

### 三、欧盟经验对我国环境税改革的借鉴与启示

#### (一) 严密设计改革方案, 可操作性之外力求系统性和前瞻性

欧盟成员国的实践表明, 环境税改革方案的设计非常重要, 决定其有效性和整体影响力。<sup>⑯</sup> 因环境税政策起点及其政治目标不同, 各国环境税改的具体进程、模式选择和制度安排会差别不一。从政治层面看, 伴随全球大力发展绿色低碳经济的热潮, 中国政府重视并启动了绿色低碳经济的推进工作。在 2009 年 9 月 22 日联合国气候变化峰会上, 中国承诺争取到 2020 年我国单位国内生产总值二氧化碳排放比 2005 年下降 40%—45%, 作为约束性指标纳入国民经济和社会发展中长期规划, 这个承诺绘制了我国建立低碳社会的“路线图”。在环境税制度层面上, 我国尚不存在系统的环境税体系。

<sup>⑫</sup> 对环境有害的补贴 (Environmentally Harmful Subsidies), 是政府作为或不作为的结果, 通过补偿收入或降低成本赋予消费者或生产者优势的同时, 构成对友好环境行为的歧视。IEEP, *Reforming Environmentally Harmful Subsidies—A Report to the European Commission's DG Environment*, 2007, p. 10.

<sup>⑬</sup> OECD 《绿色增长战略中期报告: 为拥有可持续的未来履行我们的承诺》, C/MIN (2010) 5, p. 27.

<sup>⑭</sup> 该路线图还指出, 成员国应在 2012 年按照既定方法识别最显著的 EHS, 并按计划和时间表, 逐步淘汰 EHS, 且作为 2012/2013 国家改革计划的一部分披露; 2014 年—2019 年, 逐步淘汰 EHS 并公布年度进度报告, 对剩余的或新的补贴适用良好治理的原则, 建立跨部门工作组/工作队指导工作。The Institute for European Environmental Policy, *Study Supporting the Phasing out of Environmentally Harmful Subsidies Final*, 2012, p. 5.

<sup>⑮</sup> European Commission, *Taxation Paper No. 38 – Tax Reforms in EU Member States: Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability*, 2013, pp. 70—74.

<sup>⑯</sup> 20 世纪 90 年代中期, 经广泛的政治争论和精心设计, 德国政府在五年之内通过两个法令分五个步骤实施生态税改革, 并取得良好实效, 即是一典型个案实例。参见德国前财政部长汉斯·阿切在 2014 年 6 月 6 日欧盟“经济危机时期的环境税改革: 前景怎样?”论坛上的主题发言“回顾 1999 年—2005 年生态税改革实践与经验”。资料来源于 EUROPEAN COMMISSION: [http://ec.europa.eu/cyprus/events/20140526\\_en.htm](http://ec.europa.eu/cyprus/events/20140526_en.htm), 最后访问时间: 2015 年 2 月 13 日。

环境税的概念也是在广义范围内讨论和使用的，包括所有涉及环境保护的税种及对环境政策目标有影响的特别负担和减免税优惠，还包括特别规制税费。现行我国与环境相关的主要税种包括资源税、消费税、车辆购置税和车船税，由于这些税种开征并不以环境保护为初衷，对环境保护的激励作用不足，制约了对环境保护的调控作用。此外，环境税收政策有待调整和完善，就我国已经实施的环境税相关制度改革看，仍以局部性的试点改革为主，着眼易于操作且成本最低的方案选择，缺乏前瞻性和系统性设计。以燃油税改革为例，其最初目的是规范政府收费，旨在建立规范的税费体制和完善的价格机制，促进公平负担，依法筹措交通基础设施维护和建设资金，但随着时间推移，改革目的才不断延伸，增加了节能减排、环境保护的目的，并最终改革消费税的形式出现，除便于操作、节约改革成本考虑外，其原因主要是阶段性局部改革欠缺系统性设计和前瞻性考虑。

我国现阶段的环境税改革，应以构建基于环境保护目标的环境税体系为重点，分阶段有步骤地构建绿色税制。关于改革思路，学界多数持相同观点，即通过引入新的环境税种，重构现有的环境相关税种，完善与环境相关的税收政策，构建起我国环境税收制度的基本架构。关于改革方案的设计，以国家税务总局下属研究机构的观点最具代表性和实践指导意义，即采取先易后难、先旧后新、先融后立战略，分步实施消除不利于环境保护的补贴和税收优惠政策、实施融入型环境税方案对现有税制进行绿色化、引进独立型环境税；<sup>①⑦</sup>主张将我国未来的环境税制划分为环境税、其他与环境相关的税种、其他环境税收政策三部分，并重点就狭义环境税的具体税收要素进行方案设计。<sup>①⑧</sup>在条件成熟时启动环境税改革，在公开商谈、充分论证比较各设计方案的基础上，通过法令的形式明确具体实施步骤和内容。

## （二）深化环境相关税种的改革，重构能源税、交通环保税与资源税

在理论上，环境税的征收最好尽可能地覆盖环境破坏的各环节。从资源的开采到利用的整个循环过程，即“资源开采→原材料的投入使用→生产过程→产出品→消费者行为→处置”。因此，环境税收体系是一个由多个税种构成的体系，不仅包括对形成污染的产品及行为征税，或 directly 对污染物征税，而且包括对污染的成因，即资源的开采和使用征税。

建构环境税收体系首先是改进现有的相关税种，即在原有税种的基础上，通过增加特定税目、调整适用税率、改变计征方式，以及各种税收优惠方法等税收政策调整，将其中的一些税种发展成为以改善环境为目标的环境税组成部分。欧盟的税收改革经验表明，改进现有税种可以避免新税引入过程中的欺诈和腐败，方便征管机关征收，节约征管成本。这也印证了公共融资的政治智慧，即“老税是好税”，因为会遭遇较少的反对。我国现行税制体系中的资源税、消费税、城建税、车船税、车辆购置税等，虽然不是基于环境保护的目的而开征，但是就近年来改革的政策导向看（见下表3），在治理或减轻污染、加强环境保护、促进社会经济可持续发展方面有所体现。由于这些税收改革内涵的环境保护政策目标没能突显，其社会知晓度不高，事实上没能真正发挥促进消费者绿色选择和公众环保意识养成的激励功效。

实践表明，公众对某一税收政策目标的偏好直接决定了他们是否以积极态度接纳增税政策。<sup>①⑨</sup>为此，在目前国内环境污染日趋严重的背景下，继续推行现有环境相关税种的改革，应该倡行专家立法与公众参与相结合，强调节能减排限污染的调控目标，突出税收政策的市场激励功能。第一，深化燃油消费税和能源资源税的改革，构建能源税。能源税是环境税的主体税种。在一般情况下，

<sup>①⑦</sup> 前引②，pp. 10—20.

<sup>①⑧</sup> 苏明、许文《中国环境税改革问题研究》，载《财政研究》2011年第2期，第2—12页。

<sup>①⑨</sup> 关于德国生态税改革的社会反响，参见〔德〕克里丝蒂亚娜·博尔曼蒂尔曼·桑塔瑞斯《德国生态税改革：兼顾环境与就业》，庄佳、刘光强译，载《税收译丛》2006年第5期，资料来源于税收译丛网：<http://www.citri.org.cn/ntax/newshtml/200605/20070820161728.htm>，最后访问时间：2015年2月13日。

表 3: 环境相关税种改革简况

环境相关税种	改革的进程与主要内容	改革的政策导向
消费税	2006 年《增值税暂行条例》修订, 将汽车、摩托车、成品油、木制一次性筷子、实木地板等列为影响生态环境和消耗资源的消费品。其中, 对乘用车 (包括越野车) 按排量大小分别设置高低不同的税率, 排量小于 1.5 升 (含 1.5 升) 的, 税率为 3%; 4.0 升以上的, 税率为 20%。	节能减排, 引导公众绿色消费, 促进环保产业和技术的发展
	调整乘用车税率, 按气缸容量区分 7 档, 实行差别比例税率, 最低 1%、最高 40%。(财税 [2008] 105 号)	
	取消六项收费, 提高成品油税率。(财税 [2008] 167 号)	
	2014 年年中已经上报国务院待批的消费税改革方案: 将高耗能、高污染的产品纳入消费品征收范围; 对不利于环保的行业提高税负。	
资源税	对原油、天然气, 由从量计征改为从价计征, 并相应提高了原油、天然气的税负水平, 税率为 5% 至 10%, 暂按 5% 的税率征收。(国务院令 第 605 号)	为促进资源节约集约利用和环境保护, 推动转变经济发展方式, 规范资源税费制度
	原油、天然气矿产资源补偿费费率降为零, 相应税率由 5% 提高至 6%。对特定用途或来源的原油、天然气, 适用减免税优惠。(财税 [2014] 73 号) (财税 [2011] 114 号)	
	自 2014 年 12 月 1 日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征, 同时理清相关收费基金。煤炭税率幅度为 2% ~ 10%, 对衰竭期煤矿开采的煤炭、对充填开采置换出来的煤炭, 分别减征 30% 和 50%。(财税 [2014] 72 号)	
车船税	在《车船使用税暂行条例》的基础上, 2011 年 2 月 25 日制定《车船税法》: 采用与车辆在价值上存在着正相关关系的“排气量”作为计税依据, 对乘用车按“排气量”划分为 7 个档次征收; 调整税负结构和税率: 对占汽车总量 72% 左右的乘用车税负, 按发动机排气量大小分别作了降低、不变和提高的结构性调整; 给予定期减免税优惠外, 还增加了对节约能源和使用新能源的车船、对受严重自然灾害影响纳税困难以及有其他特殊原因确需减免税的车船, 可以减征或者免征等税收优惠。	以科学发展观为指导, 引导车辆、船舶的生产和消费, 促进节能减排、保护环境等
车辆购置税	自 2009 年 1 月 20 日至 2009 年 12 月 31 日购置的 1.6 升及以下排量的乘用车, 暂减按 5% 税率征收。(财税 [2009] 12 号)	应对国际金融危机的冲击, 培育汽车消费市场, 有效拉动汽车消费, 扩大国内需求, 促进国内汽车产业的稳定较快发展。

能源税只是对作为能源用途消耗的能源产品 (尤其是矿物油、天然气和煤) 征收, 对非能源用途消耗的能源产品则免税。可以借鉴德国生态税改革实践, 通过改革现行燃油消费税, 适时开征电力税和核能税, 构建我国能源税体系。<sup>②</sup> 第二, 绿化车辆购置税, 完善车船税改革, 构建交通环保税体系。交通环保税依据“有偿使用原则”和“污染者付费原则”设置, 针对交通工具购置者、消费者或使用者等征收, 具体税种设置各国不一。我国现行车辆购置税对包括购买、进口、自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用应税车辆从价定率一次性征收, 实行 10% 单一比例税率, 税率设计没有考虑到不同车型的碳排放量, 没有体现促进节能减排、保护环境的目标。借鉴欧盟国家的经验, 我国可以考虑通过对乘用车征收基于 CO<sub>2</sub> 排放量适用不同税率的车辆购置税, 与车船税、

<sup>②</sup> 在立法体例上, 德国没有采取单一环境税法模式, 而是通过改革现有税种法 (《矿物油税》和《机动车辆税》) 并引入新税种的多税种环境法模式, 构建了以能源税为主体税种, 电力税、核燃料税、航空税、机动车辆税及环境相关收费并存, 涵盖能源、交通、污染和资源的生态税费体系。

交通燃油税并用，降低运输相关的二氧化碳排放量。同时，对电动和混合动力车实行免税或补贴优惠，通过提供额外的激励，引导消费者购买节能低排放的汽车。第三，改革资源税。资源税依据“有偿使用原则”设立，针对矿藏、淡水、森林、渔业资源以及相关资源制品的开采利用者征收。我国现行资源税没有将水资源、森林资源、草场资源等纳入征收范围，条件具备时，可以增加资源税应税范围，更好地发挥资源合理利用和环境保护的作用。

### （三）适时引入新环境税种，构建可持续发展绿色税收体系

开征独立环境税种是我国现阶段构建环境税制的核心。OECD 环境税设计的经验表明：环境税税基应该针对污染物或污染行为。<sup>②①</sup>与欧盟国家的环境税相比，我国尚未开征狭义环境税，尚未将污染物、废弃物等直接危害环境的物品纳入税法规制，也缺少针对大气、水污染和破坏环境的行为或产品课征的专门性税种。关于新税种的引入，借鉴欧盟国家的实践，在政策制定层面应该对以下内容重点设计与论证。

第一，应按征税对象或应税项目设置新税种。不同于欧盟国家分项目单独设置税种，基于我国“简税制、宽税基”的税制改革原则，学者建议合并现行排污收费中的多个具体污染物项目，开征名称为“环境税”或“环境保护税”的税种，突显该税种环境保护的政策目的，引起公众对环境保护的重视。<sup>②②</sup>但是，我们认为这种以立法目的命名单一环境税种的模式，因其概念宽泛综合、范围过大，会造成环境税法律体系概念上的逻辑混乱。事实上，我国现行环境相关的税法及其他环境税收政策，都已包含了环境保护的政策取向。故而从制度整合和立法可行性角度考虑，建议应按征税对象或应税项目适时开征相应单行环境税种。此外，就国外先行立法实践看，除2010年越南开征环境保护税外，多数国家依具体项目设计税种。

第二，以污染物的实际数量或估算量为计税依据。根据环境税原理和国际立法实践，污染税设立的依据是“污染者付费”原则，按照应税污染物的实际数量或估算量计征，以改变和防止环境风险行为的出现。<sup>②③</sup>鉴于改革的成本和新税种的引入时机考虑，多数观点认为我国应将污染排放费改成税，即针对污染物制定狭义环境税；从改革的渐进性考虑，宜先针对重点污染物，具体来看，现阶段符合“防治任务繁重、技术标准成熟的税目”要求的重点污染物包括二氧化硫、氮氧化物、化学需氧量、氨氮等。因此，建议改革初期对大气污染物、水污染物和固体废物等进行“费改税”。<sup>②④</sup>我国环境税的设计也应该以污染物的实际排放量为计税依据，实行从量定额课征；实际排放量难以确定的，可根据纳税人的设备生产能力及实际产量等相关指标间接测算核定。<sup>②⑤</sup>

第三，根据环境损害灵活安排税率。环境税税率理论上应与环境损害相称，这需要依据现行排污费征收标准和污染的实际治理成本两方面数据量化确定；还要区分不同纳税主体的负税能力和对竞争的影响作相应安排。<sup>②⑥</sup>笔者认为，立法技术上可以借鉴欧盟成员国的经验，通过税率指数化、阶梯式税率灵活安排有预期地调整税率，将价格设定在一个能有效激励的可变水平上。

②① Environmental Taxation, A Guide for Policy Makers, September 2011, p. 1. 资料来源于 OECD: <http://www.oecd.org/env/taxes/innovation>.

②② 前引②①, p. 7.

②③ 如法国1999年开征的污染税规定：对家用和相关废弃物的储存以及特种工业废料的处置，根据废物的重量征收；对大气中排放的污染物质，根据污染物质的重量征收；对地沟油生产，根据所产地沟油的重量收取；对国内市场上消费和供应的天然矿物颗粒，根据天然矿物颗粒的重量征收；在国内市场上消费和供给的肥皂粉末和织物柔软剂，根据这些磷酸盐产品的重量征收；对具有特定环境风险的许可经营、工业和商业机构，根据规模和公司的性质征收。

②④ 许文《论开征环境税的三大关系问题》，载《税务研究》2012年第9期，第26—31页；邓保生《论环境税征税范围的选择》，载《税务研究》2012年第4期，第33—34页。

②⑤ 计金标、高萍《试论我国开征环境税的框架性问题》，载《税务研究》2008年第11期，第37—38页。

②⑥ 考虑我国企业的负担能力和环境税实施的难度，有学者认为改革初期的污染排放税率水平应采用现行排污费收费标准的1倍水平或更高、并低于企业污染治理成本之间设定为宜。前引②①, p. 10.

第四,基于税收负担制定税收优惠政策。环境税的优势之一是对每一污染当量都能提供类似的减排激励。减排税收激励的一致性有助于确保以最低的社会成本实现该环境目标。因为宽税基能最大限度地减少合规纳税人的成本和政府的管理成本,并减少逃税的机会。然而,政策制定者需要评估征税对低收入家庭或污染密集型企业竞争力的影响,应设置有效的协调措施和过渡性救济。通过运用政策优惠手段,减少或免除特定行业和低收入者的税收负担,但优惠政策的适用不宜过多,以免影响环境税的调控效率和公平性。

#### (四) 合理分配环境税收入,实现双重红利目标

环境税收入的分配包括以下两方面:

其一是中央和地方政府之间的财权归属分配,即环境税是作为中央税、地方税还是共享税。理论上,具有非流动性、分布均匀、不具备再分配和宏观调控性质、税负难以转嫁的税种,适合作为地方税。而环境问题有很大的外部性,地方的经济发展不平衡,环境问题也有差异。中央有必要集中环境税收入,通过转移支付或其他生态补偿机制在地方之间进行调剂,所以环境税收入应该在中央与地方之间合理划分。欧盟国家的环境税体系中的主体税种,包括能源税、交通税收入归属中央政府,<sup>②7</sup>污染税则视具体情况在中央与其他地方政府之间合理分配。<sup>②8</sup>结合我国现阶段的环境相关税种改革动向看,除车辆购置税归属中央外,车船税是地方税种,消费税与资源税地方政府也分享固定收入。<sup>②9</sup>关于新引入的排污税的收入归属,学界的观点集中于两种方案:一是完全划给地方政府,二是以地方为主,中央适当参与分配。主要从政策连续性和地方财力角度考虑,因为我国现行的排污收费中央和地方各占10%和90%。如果将环境税作为中央税或以中央为主的共享税,来自地方政府的改革阻力可能较大;如果将环境税作为地方税或以地方为主的共享税,地方政府可能会更加重视环境保护,从而有利于环境税目标的实现。如何划分中央与地方政府之间的环境税收入,立法需要结合中央政府的环境调控能力、地方政府的实际财力及治污能力考量。

其二是收入的具体用途安排,即环境税收入专款专用还是纳入一般预算收入使用或者税收返还给特定主体。<sup>③0</sup>在引入新税种或环境税还处于起步阶段,专款专用于改善环境有关的活动,或运用到那些受新税种影响最大的群体身上,有助于获得政治层面的支持,也有利于改善环境的目标实现。鉴于我国现阶段节能减排方面所需的资金不足,多元化生态补偿方式尚未形成,有必要加大在节能环保方面的支出。新引入的排污税收入应专款专用,重点支持环境保护技术开发、污染治理、应对气候变化等,此外还用于重点行业的退税优惠和对低收入群体的补助等方面。欧盟的实践证明,将环境税的收入用于降低劳动力成本,推行环境税的阻力小很多。例如,德国生态税改革依据税收中性原则设计,将税改新增收入的89%用于降低社会保险费、10%用于财政整顿、1%用于促进可再生能源生产,取得了社会、经济、环境三赢的良好效果。<sup>③1</sup>近些年我国通过营业税改增值税,企业的流转税负担在下降。企业所得税整体上对于小微企业、节能环保企业、循环经济企业、

<sup>②7</sup> 如德国的能源税、电力税、核燃料税、航空税、机动车辆税等环境税主体税种都归联邦政府征管受益。机动车辆税收入原来归属州政府,后于2009年7月1日修订了《基本法》,将机动车辆税的管理和收入权归联邦政府。

<sup>②8</sup> 如立陶宛的排污税收入30%纳入国家预算,主要资助立陶宛环保投资基金用于环保投资项目;70%纳入污染所在辖区的市政预算,主要用于市级辖区内的环境保护支援计划融资。

<sup>②9</sup> 杜涛、王正浩《消费税改革方案上报 地方有望共享税收》,资料来源于经济观察网: <http://business.sohu.com/20141018/n405238488.shtml>, 最后访问时间: 2015年2月13日。

<sup>③0</sup> 按照环境税收入的使用方式进行分类,环境税收入的使用一般可以分为专款专用、纳入公共财政一般预算和税收返还等三种方式。专款专用方式主要是指环境税收入所筹集的资金款专门用于某类环境项目或其他特定支出项目的使用方式;纳入公共财政一般预算方式则在进入预算收入上和进行预算支出上都不具有专门性或指定性,而是采用一般预算方式;税收返还方式是指直接把环境税收入按照有关法律规定的,返还给特定的纳税主体。参见李传轩《环境税收入使用法律制度研究》,载《当代法学》2011年第1期,第139—144页。

<sup>③1</sup> 前引<sup>③0</sup>。

战略性新兴产业的税负在下降，这也为环境税体系的构建和后续的环境税改革提供空间。结合我国的实际情况看，未来包括消费税、资源税、车辆购置税在内的环境相关税种的改革，可以借鉴欧盟国家经验适时考虑实施税收体系内的税负转移，通过精心设计有望实现双重红利改革目标。

#### （五）规范协调其他政策工具的运用，消除有害环境的补贴

环境税改革的实际效果会因与其他政策——例如行政规制手段、其他市场激励工具、税收优惠与补贴的协同落实而大大提高。<sup>②</sup> 建构完善的环境税制度应该与政府管制手段（如排放标准、技术标准等）相互支撑，要协调好与环境有关的各种专项收费、使用费和押金制度之间的关系，同时要加强各种税收优惠措施、补贴政策的规范与协调。基于特定政策目标的税收优惠规定，如增值税、消费税和所得税中的税收减免、加速折旧等，也能激励环境保护，但是有些针对特定目标设置的税收优惠政策也会间接地影响资源使用和破坏环境。对照欧盟环境税改革实践，针对目前我国有关环境方面的税收优惠政策规定欠具体、优惠手段和形式较单一，且未在预算报告中专门列明公布，因而透明度低和强制性规定少，笔者认为，完善我国环境税优惠政策的具体措施有：在创制新的补贴政策和优惠措施时要综合考虑经济、社会和环境的影响，适时制定或补充相应的法律法规，明确政策适用范围；调整优惠手段形式，以促进综合利用和环保产业的发展；加强对现行税收优惠与补贴措施的审查甄别，逐步消除有害环境保护的补贴和税收优惠政策。

## Reform on the Environmental Tax: Inspiration from Economics Mechanism and Practice in the EU

YU Min

**Abstract:** To achieve the goal of sustainable development, the market-driven incentive measures are adopted by many countries to promote green growth. As an effective incentive measure, the environmental tax aims to internalize the externalities and to encourage economic entities to make rational choice by policy arrangements of adjusting prices of goods and service. Based on the double dividend theory subject to the principle of income neutrality, and by the reform on environment tax, the environment tax revenue can be used to alleviate the distortion of the existing taxes on capital and labor so as to achieve green growth. The EU member states have established a system of green taxes for sustainable development, in which the reform on “green tax transfer” has proved that the reform by delicate design and achieve all-win effect on economy, society and environment. The general experience of the EU practice has brought inspiration and reference to the reform on environmental tax in our country.

**Key words:** market-driven incentive measures environmental tax economics

<sup>②</sup> [英] 保罗·埃金斯、[德] 斯蒂芬·斯宾克 《环境税改革与绿色增长：欧洲视角》（上），邹庆治译，载《中国地质大学学报（社会科学版）》2013 年第 1 期，第 21 页。