

我国环境税立法研究

专业名称: 法律硕士(法学)

申请人: 陈亮宇

指导教师: 蒋红彬教授

论文答辩委员会

主席: 邱品贵

委员: 李强

付健

黄蕊

蒋竹生

我国环境税立法研究

研究生姓名：陈亮宇

导师姓名：蒋红彬

学科专业：法硕（法学）

研究方向：经济法

年级：2014 级

中文摘要



自古以来，自然资源在人类生产生活中发挥着重要作用，人们一直将自然资源作为取之不尽，用之不竭的资源系统。由于环境的过度开发与利用，自然资源受到严重的破坏。人们往往注重经济增长而忽略了环境问题，经常出现的雾霾天气，沙尘暴天气，足以说明近年来我国的环境破坏程度。随着环境的不断恶化，解决环境污染和资源破坏问题，提高居民居住环境的品质成为了我们考虑问题的关键。因此，就目前的现状来看，征收环境税对我们的生产生活显得尤为重要。通过与国外的相关情况的对比表明：目前我国仍然没有开征专门的环境税，而只是在一些税制中涉及到环保的因素，而西方国家已经建立了完善环境税法律制度，并且通过环境税的征收达到了保护和改善环境的显著效果。

目前世界各国环境税的模式归纳起来主要分为三类：融入型环境税、独立型环境税以及税费并存模式，笔者认为我国目前采取独立型环境税较为妥当，尽管就我国的国情来看直接建立独立型环境税模式较为困难，需要解决的问题也比较复杂，需要分步骤、分阶段的完成，不可以急于求成，否则人们的可接受程度也会较低。进行环境税立法对我国的意义重大，不仅可以使税收集中起来用于反哺环境，修复自然，也可以用税收所得让企业革新技术，改进生产设备，还可以引导人们选择绿色消费，以此来保护环境。目前西方国家建立了完备的环境税体系，我们在学习美国、瑞典等一些发达国家的先进经验和做法的同时，还要了解其存在哪些不足之处，并且结合我国的国情，引入环境税制度。这一过程是比较困难的，早在十年前，环境税立法问题便已经提议并争议过，但由于各种原因，环境税法始终没有出台。我们需要找出环境税立法进程缓慢的原因，并且解决这些障碍，积极推进环境税立法的进程，对提高国民的环保意识和环保觉悟，也起到了重要的推动作用。正因为环境保护的重要性日益突出，环境税立法民心所向，迫在眉睫，2015年6月向社会公众发布的《环境保护税法（征求意见稿）》无疑大大推动了环境税立法的进程。我国环境税立法已经指日可待。

本文通过文献分析法和比较分析法等方法，梳理和分析国内外环境税方面的最新理论研究成果和实践成果，通过对环境税基本理论的分析，阐述我国目前环境税立法存在的问题及存在问题的原因，最终提出我国环境税立法的基本思路 and

模式选择以及立法的具体设想。本文共分为三个部分：

第一部分为绪论，介绍了研究背景与意义，国内外的主要研究现状以及研究方法和创新之处。第二部分为正文，第一章通过分析环境税的概念入手，分析环境税的基础理论，环境税的基本原则等等，通过该章的描述使得我们对环境税的概念有了初步的了解。第二章，通过分析我国目前与环境保护相关税收的情况，并从中找到了不足之处，以及我国需要如何完善相关制度。第三章，通过研究美国、瑞典等西方国家环境税立法的现状，探究其立法的过程，以及是如何一步步推进的。并分析在此过程中需要注意哪些问题。第四章，立足我国现阶段的国情，提出环境税立法的相关设想，并且简要的分析了我国环境税立法模式的选择，认为我国实行独立型环境税较为妥当。最后部分是结语，对整个论文研究进行一个总结。提出开征独立的环境税，有利于促进社会以及企业之间公平竞争，有利于保护环境，有利于经济的可持续发展。

关键词：环境保护 环境税立法 构建

Our country environment tax legislation research

Master candidate: Chen Liangyu

Supervisor: prof.Jiang Hongbin

Major: Master of Law
Resources Protection Law

Research Interests: Environmental and
Grade: 2014

Abstract

Since ancient times, natural resources in the production of human life plays an important role, people have natural resources as an inexhaustible, inexhaustible resources system. Due to over exploitation and utilization the environment and natural resources are severely damaged. People tend to focus on economic growth and ignoring environmental problems, often appear the haze weather and sandstorm weather to that in recent years China's environmental damage. With the deterioration of the environment, to solve the environmental pollution and resource destruction, improve the quality of the living environment has become the people to consider the issue of key. Therefore, the present levy environmental taxes on production and our life Show Particularly important. Through comparison with foreign shows: at present in our country is still not the introduction of special environmental tax, but only in some tax related to environmental factors, and Western countries has established a perfect legal system of environmental taxes and environmental taxes levied by reached had significant effect on protecting and improving the environment.

The environmental tax in the world model to sum up the main points for three categories: integration of environmental tax, the coexistence of independent environmental taxes and tax mode, the author thinks that at present in our country, take independent type of environmental taxes is more appropriate, although is China's national conditions directly establish the pattern of independent environmental tax is difficult, the need to address the problem is also more complex, step-by-step, phased completion, can not be eager to hope for success, otherwise people's acceptability will lower. Environmental tax levy the significance to our country great, not only can make the tax together for nurturing environment, natural repair can also be income tax for enterprise technological innovation, improvement of production Equipment, but also can guide people to choose green consumption, in order to protect the environment. The western countries established a complete system of environmental

tax, we in learning the United States, Sweden and other developed countries the advanced experience and practice at the same time, but also understand the what the shortcomings of its existence, and combined with China's national conditions, the introduction of environmental tax system. The process is more difficult, as early as 10 years ago, environmental tax levy has been proposed and argued, but due to various reasons, environmental tax haven't been issued so far. We need to find out the reasons for the slow progress of the legislation of environmental taxes, and address these barriers, and actively promote the process of legislation of environmental taxes, to improve the People's environmental awareness and environmental protection consciousness, also played an important role. Because of the importance of protecting the environment have become increasingly prominent, the common aspiration of the people of environmental tax legislation is around the corner, released to the public in June 2015 < environmental protection law (Draft) > undoubtedly greatly promoted the process of legislation of environmental taxes. The arrival of the legislation of environmental taxation in China are just around the corner.

In this paper, through the literature analysis method and comparative analysis method, combing and analysis of domestic and foreign environment tax of the latest theoretical research results and practical results, through the analysis of the basic theory of the environmental tax, elaborates the problems existed in the current legislation of environmental taxes in China and problems of reason, finally proposed the legislation of environmental taxation in China's basic ideas and mode selection and legislation of specific ideas.

This paper is divided into three parts: Found through analysis of the first part is the introduction, introduces the research background and significance, the domestic and foreign research status and research methods and innovations. The second part is the main text, the first chapter of environmental tax on the concept of environmental tax theory, environmental tax basic principles, through the chapter described allows us to the environment tax concept have a preliminary understanding. The second chapter, through the analysis of our country at present and environmental protection related to tax related cases, and the deficiencies and the need to improve the relevant system. The third chapter, through the study of the United States, the Netherlands and other western countries environmental tax legislation present situation, to explore the legislation Process, and how to advance step by step. And analysis in the process need to pay attention to what the problem. Chapter four, based on the national conditions of

our country at the present stage, put forward the legislation of environmental taxes idea and briefly analysis the choice of pattern of the legislation of environmental taxes in China, think our country independent type of environmental taxes is more appropriate. The last part is the conclusion, the paper studies on the of a summary. Proposed the introduction of independent environmental taxes, is conducive to the promotion of social enterprise and fair competition, is conducive to the protection of the environment, conducive to economic sustainable development.

Keywords: environmental protection environmental taxes construction

目录

中文摘要.....	I
Abstract.....	III
绪论.....	VII
(一) 研究背景与意义.....	1
1. 研究的背景.....	1
2. 研究的意义.....	1
(二) 国内外的主要研究现状.....	1
1. 国外的研究现状.....	1
2. 国内的研究现状.....	2
(三) 研究方法和创新之处.....	2
一、 环境税的基本理论.....	4
(一) 环境税的概念.....	4
(二) 环境税的功能.....	5
(三) 环境税的基本原则.....	6
1. 税收法定原则.....	6
2. 污染者付费、利用者补偿、受益者纳税原则.....	6
3. 税收公平原则.....	7
4. 税收效率原则.....	7
5. 专款专用原则.....	7
(四) 环境税的理论基础.....	7
二、 环境税立法现状及存在的问题.....	10
(一) 环境税立法的现状.....	10
1. 排污费.....	10
2. 相关税种.....	10
(二) 我国目前环境税立法存在的问题.....	11
(三) 环境税立法存在问题的原因.....	13
三、 国外环境税的立法考察与借鉴.....	16
(一) 国外环境税的立法考察.....	16
1. 美国环境税的立法实践.....	16
2. 瑞典环境税的立法实践.....	17
3. 德国生态税的立法实践.....	17
(二) 国外环境税立法的经验以及借鉴.....	18
四、 我国环境税立法的基本思路和模式选择.....	20

(一) 我国环境税立法的基本思路.....	20
(二) 环境税立法的模式选择.....	21
1. 国外环境税立法的主要模式.....	21
2. 我国环境税立法模式需要考虑的相关因素.....	22
3. 我国环境税立法的模式选择.....	24
五、 我国环境税立法具体设想.....	25
(一) 征收独立型环境税.....	25
1. 征税对象.....	25
2. 应税税额.....	25
3. 征管体制.....	25
(二) 相关税种的完善.....	26
(三) 环境税收优惠政策的完善.....	27
(四) 完善《环境保护税法(征求意见稿)》的相关建议.....	28
结语.....	30
注释.....	31
参考文献.....	32
攻读硕士期间发表论文目录.....	34
致谢	
论文独创性声明	

绪论

（一）研究背景与意义

1. 研究的背景

随着人类不断的过度开发利用自然资源和能源，环境破坏的程度越来越大，人们对环境的清洁程度要求也越来越高。今年冬天北方的雾霾天也将环保问题推到了新高度。经济和环境之间的矛盾不断加剧，怎样才能既不使经济停滞，又不过度开发经济成为我们解决问题的关键。这便使得环境税应运而生，使其可以在环境和经济方面起到调控作用。因此，环境税立法对我国的意义重大。

尤其是 2015 年 6 月 10 日，我国《环境保护税法（征求意见稿）》向社会公开征求意见以来，关于环境税的研究更加深入，并且在税收法定原则基础之上，通过征收环境保护税替代排污费，建立相关的环境税制，实现环境保护与经济发展之间的协调，该观点已经基本在我国社会达成共识。并在此基础上形成了环境保护税的基本框架，但在环境保护税具体税制要素的确立、征收管理关系确定等方面尚有改善的余地。

2. 研究的意义

改革开放 30 多年来我国的经济取得了突飞猛进的发展，但是由于自身过度开发的粗放型经济的弊端也逐渐显露出来。尤其是 2015 年 6 月 10 日，《环境保护税法（征求意见稿）》的发布，将环境税立法推向了一个新的高度。并且其也预示着我国环境税立法的工作正在启动。我国目前进行环境税立法的原因很简单，主要是由于：（1）有利于改善我国的环境现状，促进可持续发展。环境作为我们生产生活的一部分，环境的好坏直接影响着我们生活水平的高低。进行环境税立法可以改变传统的经济模式，在发展经济的同时兼顾环境保护。（2）有助于健全我国现阶段的环保体系，目前虽然我国有一些税费征收与环境保护相关，但目前我国没有形成环境税立法的体系。（3）进行环境税立法有利于民众环保意识的增强，并且使得企业可以革新技术，创新发展。国家可以通过税收将资金聚集起来，专门用于环境保护方面。

（二）国内外主要研究现状

1. 国外的研究现状

环境税理论起源于 20 世纪 20 年代，英国经济学家阿瑟·庇古提出的庇古税理论，这仅仅是一个萌芽阶段。学者们对发达国家环境税制改革的关注由来已久，早在 20 世纪 90 年代初期，OECD 国家就开始对环境税理论进行研究，并逐步形成了较为完整的税制结构。通过研究国外的相关文献与资料，可以将其运用税收手段实现生态保护的专门学术研究大

概分为三个阶段，早期：一些学者提出了将税收手段与环境保护相结合的方法，并且出现了一些零星的环境税收政策；中期随着生态危机的逐步扩大以及民众对绿色生态环境的要求逐步提高，欧盟和日本等国出现了代表性的环境税收法律政策，并且通过税收手段来调节经济与环境；近期：各国对相关税收措施研究增多，并且相关实证性研究也在逐渐深入，甚至已经形成了相关完整的税收法律体系。

2. 国内的研究现状

受国外影响，国内学界的研究进程也逐步深入，其主要从资源税、环境税的研究逐步扩展到生态税相关研究。近十年来国外环境税法律制度研究也日趋活跃，主要代表性成果有：付慧姝《中国环境税立法探析》（2010）、曹明德《完善环境税立法应资源环境问题》（2012）等，这些学者在环境税立法方面阐释了相关主张，主要包括现行税制结构分析、环境税费以及对能源碳税、燃油税的研究等。其中，付慧姝教授对环境税立法的基本原则做了具体而明确的阐释。与此同时，大量的文件也在介绍环境税立法的必要性和相关内容。例如：2014年，两会的政府工作报告中，明确提出做好消费税生态税改革，做好环境税、房产税相关工作。由此可以看出我国以开征环境税为中心的新一轮环境税制改革正在如火如荼的发展。尤其是《环境保护税法（征求意见稿）》发布以后，引起了学者和专家的广泛关注。对此王金南教授还召开了新闻发布会，并就具体内容进行解读，其针对征求意见稿中存在的问题进行阐述。这些文章和文件在环境税立法方面阐述了自己的相关见解和主张，也在环境税立法模式选择方面有着各自分歧的观点。

但是，综合相关的材料和书籍来看，其共同之处主要表现在：首先，研究的创新之处不多，只是在原有的西方文献中进行翻译和简单的介绍。大多都是通过借鉴西方的立法经验来构想我国的立法模式。其次，经济学方面研究资料较为丰富，而法学方面的研究内容较少，仅有少数的专著和期刊论文从法学领域研究。再次，在生态领域研究尚属空白，现在研究学者主要如何在如何开征环境税、改革资源和能源方面进行研究，而在如何运用税收手段对生态保护加以调控目前研究还尚属空白。

（三）研究方法和创新之处

本文从环境税角度出发，通过对国外的环境税立法体系的研究，结合我国目前的现状，提出构建环境税的几点构想。研究西方的环境税立法制度，构想出我国可以借鉴之处，本文主要使用以下几种研究方法：

第一，文献分析法。通过对现有的文献资料的查阅与阅读，研究西方现阶段环境税立法的相关制度，总结出经验以及不足之处，并对我国的环境税立法进行构想。

第二，历史分析法。运用历史分析的方法考察西方环境税立法的起源及发展完善的进程，通过对国外环境税立法的分析研究，从而形成对环境税理论和制度发展状况和阶段的整体把握。

第三，法律解释方法。通过对名词概念的理解，运用法律知识对基本概念进行阐释，使其更加直观、通俗、易于理解。例如对环境税、增值税等概念的阐述。

第四，比较分析法。比较分析法是将一些名词概念分析对比，以及各种学者的不同见解主张，通过分析研究认识到事物的本质。在此基础上加入自己的想法和主张，最终通过对比研究的方法进行学习。本文通过大量阅读国外的文献，了解其环境税立法的发展状况以及存在哪些不足，在分析我国现在国情和经济发展状况下，通过对比借鉴国外的先进经验了解国外环境税立法的不足之处，并对我国的环境税立法制度提出构想。

本文创新之处：环境税立法作为我国环境保护领域一个重要的课题，历来受到学者们的关注和研究，并且一些学者和专家还就此问题进行探讨，尽管一些学者已经对我国环境税立法提出了部分合理化建议，但是较大一部分建议是在《环境税保护税法（征求意见稿）》发布之前提出的，自发布《环境保护税法（征求意见稿）》以来，对环境税进行相关立法在新形势下势必会面临新的问题和困境，同时也就具有了新的研究价值和意义。本文对环境税立法的相关基本理论和研究现状进行了详尽的阐述之后，针对《环境保护税法（征求意见稿）》发布以后的立法现状和仍然存在的焦点性问题，通过分析和理解国外对环境税立法的相关经验，并结合最新征求意见稿的相关的争议点和根据我国的实际情况，提出我国当今进行环境税立法的具体设想。

一、环境税的基本理论

（一）环境税的概念

目前，就环境税的称呼而言，各位学者众说纷纭，他们除了叫环境税之外，还有庇古税，生态税，绿色税等称呼，笔者认为，在法学方面也需要尊重主流观点，而且关于环境税这一概念人们的熟知程度较高，与环境法学内容的连接度较为紧密，因此称之为环境税较为合适。关于环境税的定义，从不同的角度来看，不尽相同。至今没有一个广泛统一的概念，从理论界的研究成果来看主要有以下观点：

1、环境税的设立是为了调节经济，引导民众消费，最终达到保护环境的目的。或者在设立之初虽然没有考虑到环境问题，但其对于环境目标的实现有一定的作用，并随着该目标的实现而使环境税相应波动。这是经合组织对环境税概念的表述。

2、环境税设立的目的是为达到特定的生态环保的指标，根据开发、利用环境资源过程中的个人和单位，对环境资源的开发、利用、污染及破坏的程度不同而采取区别对待的一种税收制度。

3、环境税分为广义和狭义的角度分析更为全面。^[1]他们认为广义的环境税是指将环境和资源相关的所有税收都列入其中，将不利环境的补贴政策 and 环境收费政策都排除在外。而狭义的环境税仅指那些开发、保护和利用环境资源的单位和个人，由于他们对环境的开发利用程度不同，将对他们采取不同的税收税率。

4、环境税的发展是以可持续发展为基础发展而来的。可持续发展理念是环境税发展的基石。其目的是为了实现在特定的环境目标，并且通过征收税收为手段来筹集资金。能为社会公共事业提供足够资金，真正反映社会边际成本，将外部成本内部化，通过对环境有关的经济活动进行调控，实现通过纳税人的行为改变与环境保护有关的各种税种和税目的总称。

尽管国内外关于环境税的定义不尽相同，但根据学者对环境税概念的研究有几点共同之处：首先，当初设立环境税的初衷相同，即为了保护环境，预防环境污染。其次，环境税是由一系列的税收体系构成的而不仅仅是一个税种。再次，环境税征收的对象是保护利用自然资源环境的单位以及个人。最后，环境税，不仅具有与其他税收相同的特征，还具有自己独特的特征。

根据国内外的各种相关的环境税的概念对比发现，环境税的概念之所以如此复杂多样，是由于定义者采取的方式和角度有所差异，更是由于环境税这一概念是在不断发展变化之中的。现阶段环境税的概念已经相对来讲比较成熟，笔者认为环境税的界定可以从狭义、广义、中义三个层次分别来界定，使其更加全面。^[2]笔者认为，狭义的环境税指的是

专门性环境税收，主要是为了筹集环保资金，并且达到预防和控制环境污染的目的而征收的一种税种。中义的环境税，是指在狭义的环境税基础上，增加了自然资源税和生态保护税等相关税种。广义的环境税的概念自然涵盖面更为广，它包括一切与环境保护相关联的税。为了使得环境税的研究范围更加广泛，需要从广义的环境税收入手，因此，只要是以环境保护为目的而征收或者采取措施的行为都是需要征收的范围。

综上所述，应该从广义的环境税定义更为合适，合理使用自然资源，根据开发利用、保护自然资源的个人和组织对环境的破坏程度以及对资源开发程度的不同，所征收的特定的税种。

(二) 环境税的功能

生产的目的是为了消费，消费结构的变化必然会导致生产结构的变化。随着经济的发展，我国的生产结构不断变化，促进着产业结构的调整，引导企业改进技术，提高生产设备，转变经济发展方式。并且，从国外的环境税立法经验来看，环境税立法不仅有利于环境的保护，而且还提高了生产效率，促进了经济的发展。环境税的功能主要有：

1. 有利于环保目标的实现

西方环境税立法制度逐步完善，人们的居住环境在此基础上有了很大的提高，同时，为我国环保目标的实现贡献了力量。例如：大多数经合组织成员国征收石油使用税，采取对含铅石油和不含铅石油征收不同的税收。从而使得含铅汽油的使用比例明显下降，甚至有些国家含铅汽油已经消失。再如，德国环境税制立法改革也产生了较好的效果，能源消耗量不断减少，而且对有关环境污染的能源使用量明显下降。由此可以看出，环境税的开征有利于改善环境，提高人们对能源的选择。

2. 有利于增加财政收入

环境税开征以来，环境税在税收中所占的比例不断增加，就现阶段来看，在经合组织国家中，环境税大约占税收总额的6%。虽然各国的发展水平不尽相同，但绝大多数欧洲国家在开征环境税以来，都或多或少的增加了财政收入。税收具有国家强制力保障，因此税收的征收有利于将资金集中起来专款专用，用于改善自然资源环境具有重大意义。

3. 对社会经济产生积极影响

自从“可持续发展”概念在21世纪80年代被提出以来，开始被广泛关注，并且普遍接受该理论。为了弥补市场的缺陷，政府必须采取手段对经济活动予以必要的干预。因此，环境税逐步发展起来，环境税可以促进经济发展。其主要表现在：环境税的征收有利于企业改进技术，使用绿色环保的产品和能源，使得绿色低碳产品不断被开发出来，与此同时，征收环境税有利于不断促进环保产业的形成和发展，提高环保产业的就业率。其次，西方国家在征收环境税过程中大多喜欢采用税收中性理论，这样不仅可以增加税收收入，也可

以减轻纳税人的负担，以实现双赢。因此，环境税的开征对经济的发展产生着积极的影响。

4. 有利于促进公平竞争

公平原则作为市场经济的重要原则，环境税的开征有利于促进公平竞争的实现。在环境税没有建立之前，个别企业所造成的环境污染，需要全体企业来买单，这些企业却可以利用较少的资金来达到企业的发展，这无疑是不公平的。环境税立法将对那些污染企业征税，并将征收的税收用于环境的治理。这样不仅有利于使企业外部成本内部化，使利润合法化。因此环境税立法有利于将资金集中用于治理环境污染，使得企业间公平竞争。环境税立法不仅是人类保护环境的要求，更是经济发展的内在要求。

（三）环境税的基本原则

环境税的主要目的是为了保护和改善我国的环境现状，促进经济可持续发展。征收环境税是国家宏观调控的重要手段，是政府的一项重大举措，它将有力地推动全社会转变经济增长方式，调整产业结构，在建立和健全环境税收法律制度过程中应该坚持以下基本原则：

1. 税收法定原则

税收法定原则也就是税收法定主义，税收法定原则作为税法的基本原则，起着重要作用，关于税收法定原则的理解，各位专家学者的理解良莠不齐，但他们之间有一个共同点即税收法定原则有三个重要内容：^[3]课税要素法定原则、课税要素明确原则、课税程序法定原则。^[4]税收法定原则，不仅要求税收在立法时依照法律办事，更要求执法时也同样如此。税收法定原则的实现需要有法律明文规定，其中包括税收主体的权利义务以及税收的各个要素都要由法律规定，如果没有法律的明文规定国家是不允许征收环境税的。

税收法定原则是环境税法律制度作为税法制度的组成部分，任何环境税收制度都需要法律的规范和指引，因此，在环境税收立法过程中，我们需要将税收法定原则贯穿始终，具体实施中可以包括以下几个方面：第一，环境税的课税要素需要法律规定，非经法律规定不可随意更改以及征收，法律对纳税主体、计税依据、税基税率都做出明确具体的规定。第二，需要结合我国的实际情况，在费改税的过程中，遵循税收法定原则。在环境税的推行过程中需要考虑税费的协调、衔接和最终完成费改税的各个环节，都需要遵循税收法定原则。第三，在清理相关环保措施时需要考虑税收法定原则。第四，法律也需对税收程序作出明确规定。税收人员的执法过程也需要法律的明确规定。无规矩不成方圆，只有将环境税的各个方面法律化、制度化，才可以在环境保护以及税收调节中发挥更大的作用。

2. 污染者付费、利用者补偿、受益者纳税原则^[5]

污染者付费、利用者补偿、受益者纳税原则其核心内容就是要求污染者为其直接或者间接的造成的环境污染，承担相应的责任。也就是将污染环境所造成的损害以及治理环境

的费用需要由污染者负担。而不是转嫁给国家社会或者其他人。该原则是环境法中“谁污染谁治理，谁开发谁保护”原则的具体体现，是环境税收征收的理论基础之一。

3. 税收公平原则

公平作为人类社会追求的目标之一，起着至关重要的作用，环境税的公平性包括代内公平与代际公平，^[6]环境税制度的代内公平体现在征税的标准上，国家在环境税立法时，需要将纳税人所能承担的税赋，与当时的经济状况和其在环境中的受益情况进行综合考虑，并使其相适应。环境税的代际公平，主要体现在环境税率的设置上，不仅需要坚持可持续发展理念，而且需要充分考虑代际的环境外部成本，需要在当代和后代人之间保持税收负担的整体均衡。虽然，在现有技术知识的基础上准确的对代际外部成本准确计算比较有难度，但在环境税立法中至少需要我们有代际公平的意识。

4. 税收效率原则

美国经济学家斯蒂格利茨在《经济学》一书中曾经谈到，判断是否属于良好的税收体系的首要标准是公平，其次是效率。效率作为税收制度所追求的目标之一，其具体包括两个层次，一是行政效率，即税款征收及缴纳过程中耗费最少的人力物力，使得环境税征收具有行政效率。二是经济效率，也就是环境税征收的同时不能够使得经济停滞发展，将对经济的影响降到最低程度。

5. 专款专用原则

环境税的税收使用也在环境税制度的推行中具有重要的意义，关系到环境税制度在今后的实施效果。从目前西方的环境税收征收情况，主要将资金用于：一个是专款专用，也就是将资金用在环境保护的项目上。另一种方式是环境税和其他税收一样的使用方式，通常是用于抵消环境税可能带来的累退性。而相比较而言，环境税专款专用原则的优势较为明显。专款专用原则通过提高新税种的可接受程度，从而有利于获得政治上的支持。其次，环境税在开征之初，税种较少税率较低的情况下实行专款专用原则，有助于将资金集中用于环保事业，缓解环境保护的压力。坚持专款专用原则，有利于纳税人对税收使用情况进行监督。但是，从长远来看，专款专用过于刚性，长久以来不利于效率的提高，因此，可以在最初使用专款专用原则，在时机成熟之时，可以结合相关实际情况进行创新。

（四）环境税的理论基础

1. 环境税的经济学基础

税收本身作为调节市场经济的一种手段，环境税作为税收的一种也呈现出经济性色彩，其背后的经济学原理主要包括庇古税理论，公共物品理论，以及市场与政府双重失灵理论等等。

第一：庇古税理论。庇古税理论是基于环境外部理论而形成的，其概念最早是由马歇尔提出的，在当时他将社会经济学中的外部效应称为外部经济（External Economies）。他不仅揭示了市场经济中环境问题产生的原因，而且提出了如何解决外部不经济方法。他的学生庇古又在其基础上对外部理论进一步研究，提出了与之相反的理念，将外部性效应区分为正外部性效应和负外部性效应。具体而言，单独的消费者或者生产者的经济行为对他人的福利是否产生影响，如果没有影响则没有外部性。反之，正外部性或者外部经济性通常可以给他人带来利益，起到不好的作用被称为外部不经济性或负的外部性。庇古认为，如果把环境污染看作私人成本低于社会成本的负外部性，使污染者面对真实的社会边际成本的价格是十分必要的，这便是庇古税的由来。庇古税本质上属于一种修正性税收（Corrective Taxes），^[7]主要是应用于环境领域，环境污染不仅会在生产环节遇到外部不经济的情况，在消费环节也同样可以遇到。在实践中不仅仅需要考虑税额，征收过程中的可操作性以及税率的设置也尤为重要。庇古税理论作为环境税的基石在不断的更新和完善。

第二：环境公共物品理论。公共物品也称为公共产品，是指在消费中具有非竞争性和非排他性的物品，^[8]非排他性是指一旦公共物品被提供出来，就算你没有为其付过钱也可以享受其带来的利益。介于公共物品和私人物品之间的混合产品具有部分的公共物品的特质，属于准公共物品。由此可见公共物品理论具有“非排他性”和“非竞争性”的特点。在社会主义市场经济的宏观调控之下，每一个微观经济主体都是非常理性的，他们都在无时无刻的追求着经济利益的最大值。

环境领域很多都属于公共物品，有环境质量、河流、湖泊以及部分的自然资源和能源，其他的自然资源和能源属于准公共物品。公共物品属于全人类共同所有，每个人都有权利使用这些能源，而不合理的使用和配置通常会陷入低效率或者没效率，而这就是加勒特·哈丁在 1968 年所描述的著名的案例“公地的悲剧”，^[9]在公共物品的使用环节下，会产生“公地的悲剧”和相类似的滥用问题。而公共物品的维护环节，还会产生了“搭便车”等问题出现。为了避免公共物品滥用和“搭便车”的现象，政府可以采取一些干预措施，比如征收环境税，一方面可以促进这些公共物品重新进行定价，使其更准确的反映价值，有利于资源配置，解决不合理的使用公共物品的问题。而且可以从另一方面消除一些“搭便车”的现象，通过征收环境税，政府可以使生产者和消费者在购买商品，选择性消费的时候，也使得环境问题在税收中的体现成为我们考虑问题的一个方面。

2. 环境税的伦理学依据（从可持续发展的角度分析）

现如今，在生态环境破坏越来越严重的情况下，可持续发展成为更加重要的理论之一。可持续发展理论是在人类发展到 20 世纪以后，才逐渐发展起来的，在生态环境污染、资源枯竭这一时代衍生出了一系列的问题，人们在不断寻求保护环境的方法，于是可持续发

展理念应运而生，可持续发展伦理是可持续发展理论的伦理学意蕴和体现，甚至在某种程度上可持续发展可以看作一种伦理观。

可持续发展理论要求人与自然和谐相处，实现代内公平和科学发展观。在人和自然的生存关系上，将人类看作是生态系统的一个组成部分，人类的不断发展，必须以尊重自然保护自然为基础。在代际公平方面，提出了下一代人与当代人的利益分配问题，不仅需要满足当代人的发展需要也不能过度开发损害后代的生存发展空间。虽然有一些学者认为可持续发展观对经济发展、商业利益的发展具有很强的妥协性，是一种对环境运动的招安，^[9]但通过实践证明可持续发展理论是符合社会发展规律和人类的进步的。

二、环境税立法现状及存在的问题

由于环境问题进一步恶化，财税、环保部门一直在积极推进环境保护税立法。尤其是在2015年6月10日《环境保护税法（征求意见稿）》发布以来，使得环境税立法迈向了新的高度。本章通过对环境税立法现状的研究，以及相关的制度存在哪些问题及如何解决这些问题进行了阐述。

（一）环境税立法的现状

环境税作为我国的一个新生事物，^[11]在改革开放之后随着我国经济的发展，税收制度也在不断的发生着变化。我国虽然已经制定了许多与环境保护有关的税收政策和措施，但还没有专门的环境保护税种，与环境保护相关的税收政策主要有两大类：一是以环境保护为目的的费用的征收例如：排污收费制度；二是存在于其它税种间的对环境产生影响的税种。比如：资源税消费税等等，目前我国与环境税相关收费和税种主要有：

1. 排污费

排污收费制度属于我国最早制定并实施的一项政策。排污收费是国家对排放污染物的主体，包括组织和个人征收排污费。排污收费制度是贯彻“污染者负担”原则的一种形式，目的是敦促排污者改善经营管理，改进生产技术，降低污染，保护环境。2015年1月1日起实施的新的《环境保护法》规定，将排污费的缴纳人规定为排放污染物的企事业单位和其他生产者。该条例弥补了原来制度的很多漏洞，对完善我国环境收费制度起到了极大的促进作用。并且在征求意见稿中指出，环境保护的纳税人为在中华人民共和国领域以及管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企事业单位和其他生产经营者。征求意见稿规定，应税污染物是指大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物。

2. 相关税种

第一，资源税。资源税也就是以自然资源作为征税对象，目的是调解资源极差收入，该税种作为保护自然资源的税收在现如今起着举足轻重的地位，该税收是根据1994年《资源税暂行条例》进行征收的，但在2004年，其中一些税额标准做了调整。其征税范围主要有七大类，其中有原油、天然气、煤炭、以及非金属矿原矿、盐等^[12]。目前我国适用的是2011年的《资源税暂行条例》。资源税的设置使得资源的优化配置得以提高，将资源重新调整，使得资源的使用效率发挥到最大值。但就目前的实施效果来看，资源税存在着很多不足。

第二，消费税。消费税的征税对象是消费品的销售额或者消费支出额为对象来征收税收的，现行的消费税是在1994年实施的《消费税暂行条例》的基础上进行修改的，在此基础上不仅增加了财政收入，而且通过税收调节了消费者的消费结构并对收入进行重新分

配。其征税对象主要包括烟酒、鞭炮、化妆品、成品油、贵金属、实木地板等。在 2014 年 12 月财政部和国税总局联合发布了《财政部国家税务总局关于调整消费税政策的通知》：

(1) 取消了汽车轮胎税目 (2) 将酒和酒精税目改为酒 (3) 取消了气缸容量 250 毫升 (不含) 以下的小排量摩托车消费税。并规定在 2015 年 2 月 1 日开始对电池涂量征收消费税。随着消费税的不断改革, 其通过税收来调节自然资源环境的作用也逐步凸显出来。

第三, 城镇土地使用税和耕地占用税。近年来土地资源逐渐走进人们的视线, 并且不断被人们过度的开发使用。国家为了保护土地资源, 提高土地的使用效率, 因此颁布了城镇土地使用税和耕地占用税。城镇土地使用税的征税对象是城镇的土地, 其税率是根据地区 and 经济发展状况进行区别对待, 虽然当初设立该税的目的是调节土地极差收入, 但在一定程度上也起到了节约利用土地资源的作用。耕地占用税的征税对象是占用耕地建房或从事非农业建设的单位和个人。^[14]2008 年开始实施新的条例, 针对近年来不断减少的耕地资源, 新条例进一步提高了纳税金额。因此从客观方面大大节约了资源。

第四, 车船使用税和车船购置税。车船使用税是在废止 2006 年颁布的《车船税暂行条例》基础之上重新颁布的, 车船使用税的纳税义务人是在我国境内的车辆和船舶的所有人和管理人。车船使用税本身属于一种财产税, 并没有直接保护环境的功能。但该税可以间接的抑制人们对车船的使用, 减少车船的尾气排放量从而达到保护环境的目的。车船购置税是在 2015 年颁布的《车船购置征收管理办法》, 取代了原来的车船购置附加费, 其征收范围包括机动车、摩托、电车、挂车及农用运输车, 实行从价定率的办法计算缴纳税额, 税率为 10%。并且实行一次征税制度, 随着人们对车辆的要求逐步提高, 2001 年购置优惠政策将会逐步取消。车船购置税和车船使用税一样, 从间接方面可以起到保护环境的目的。

(二) 我国目前环境税立法存在的问题

我国目前的税收体系中, 虽然在一些税种中有涉及环境保护的规定, 但我国目前没有专门针对环境保护的税种, 因此在税收的调节作用在我国的环境保护工作中没有得到很好的体现。但随着经济的快速发展, 不断出现新的环境问题, 急需改革和完善现行的环境税收法律制度。目前我国环境税立法存在的不足之处主要包括:

1. 排污收费制度存在缺陷

排污收费制度在我国已经实施了多年, 虽然在控制污染方面起到了一定的作用, 但随着市场经济竞争的日趋激烈, 一些污染企业为了降低企业的经营成本, 千方百计的钻制度的“空子”, 使用更为隐蔽的方式进行排污, 逃避监管, 使得排污收费制度在控制污染、保护环境的功效上大打折扣。在实行排污收费过程中, 排污收费制度的弊端也逐渐显露, 其在征税过程中出现了税费偏低, 难以达到保护环境的目的, 使得当初设立该税的目的并没有很好的表现出来。对于污染的企业、个人, 实行超标收费和排污收费两种, 这就造成了在实施过程中排污费的收取与治理费用达不成平衡。针对这些问题在发布的《环境保护

税法（征求意见稿）》中提到，对超标、超总量排放污染物的，加倍征收环保税的，不再征收排污费，并且规定税额标准与现行的排污费征收的标准基本一致。这属于我国立法的一项重大进步。但关于“费改税”的相关问题学界仍有很大争议。

2. 相关的税种环境保护功能薄弱

在税收法律制度中，有些税种本身并不属于环境税的范围，但可以间接的给环境造成影响。由于这些税收间接也会对环境税产生影响，因此通常也会被认为是环境税的一部分。这些税收在外国产生了积极的环境保护作用，而在我国这些制度并没有很好的发挥着其作用。下面就具体探讨一下这些制度存在着哪些缺陷：

消费税方面：我国消费税起到环境保护相较于其他国家的作用较小，虽然在2014年扩大了消费税的征收范围，但仍然大量的污染更严重的产品不包括在环保税之中。此外，消费税的税率较不合理，其主要表现在税率较低，没有起到引起消费者警觉的作用，税率的设置的差别不太明显，并不能很好的引导消费者进行选择。因此，消费税在环境保护方面起到的作用较为薄弱。

车船使用税和车船购置税方面：在车船使用税改革只是统一了相关税制，将车船使用税和车船使用牌照税进行合并，在环境保护方面并没有起到什么作用。车船购置税并没有考虑不同车辆对环境的影响，并没有涉及税收中关于环保的规定。新的征管办法实施以来具体效果还不得而知。从以前的实施效果来看，不利于推动环保车辆的使用，因而在税率相同的情况下人们更加依赖认同传统车辆，因此在这样的经济刺激下，不利于环保车辆的销售和推广和环境的保护。

城镇土地使用税方面和耕地占用税方面：耕地占用税方面，虽然将税额提高了将近四倍。而作为一个独立的税种来说其税率依旧过低，它与占用耕地所获得收益相差甚远。城镇土地使用税也属于广义上的资源税，对于开发利用城镇土地资源具有一定的促进作用，但由于现行的城镇土地使用税更多地是为了调节城镇土地极差收入，其效果并不明显，没有起到保护土地资源的目的。

3. 缺乏独立的环境税种

在环境税收体系中居于主导地位的是排污税、污染产品税、生态补偿税和环境收入税等，属于专门性税种。而一国环境税收法律制度的成效受这些税种开征情况的直接影响。从我国现阶段的征收制度来看，没有开征环境保护和可持续发展的税种。因此，我国税收对环境污染的调控力度较低，不易产生专门的资金用于环保事业，使得环境保护的力度较小。

具体来说，与西方发达国家相比，我国目前没有专门的相关税目，像汽车燃料税、能源税等专门用于环境保护的税收。而仅仅是在排污费、污染处理费等相关的收费制度。同时，由于环境收费方式不尽相同，收费主体不特定，资金管理不完善，容易引发深层次的

矛盾，弱化政府的职能，阻碍政府开征环境税，以达到保护环境的目的。

4. 资源税的设置不科学

资源税是环境税的一个重要组成部分，资源税的设立对自然资源的保护起着至关重要的作用。资源税在开征之初并没有起到保护环境的目的，而具有财产税的性质。但随着自然资源的过度开发和利用，人们环保意识的不断加强，资源税的环保功能也开始受到重视，并且逐渐具有了资源税价值功能。但从目前资源税的征收情况来看，其主要作用仍是调节资源开发利用的级差收入，而起到的环保作用微乎其微。

资源税的征税范围也仅仅为盐和矿产资源，其涵盖面相当的小，并没有将水资源、山川滩涂等包括其中，因此也可以看出当初的立法初衷主要考虑的经济效益，并没有将环境效益考虑其中。而在税率上，其目的主要是调节级差收入，而没有将环境保护考虑其中，因此现行的资源税的税率普遍较低。偏低的税率还体现在税收收入上，例如：2005年资源税的税收收入仅为142.2亿元，仅占当年税收收入总额的0.5%。过于狭窄的征收范围和较低的税率，明显的不利于资源的综合利用和环境的可持续发展。

（三）环境税立法存在问题的原因

综合我国现行的环境税收法律制度来看，主要是为了控制环境污染，现如今还没有真正建立环境税立法体系，仅仅在资源税、城镇土地使用税、消费税等税收制度中体现着一定的环保作用，面对日益恶劣的生态环境，和不断严重的雾霾天气，我国迫切的需要建立环境税立法制度。2008年国家就开始做了大量的环境税研究对环境税的出台也达成了高度共识。但在推进环境税立法过程中如此缓慢，主要遇到下面一些障碍：

1. 企业和地方政府的阻力

近年来，环境税立法问题逐步得到人们的重视，一些企业和行业协会也逐渐革新技术，使用绿色环保的设备，降低对环境的污染。而有些企业仅仅注重眼前的一些利益，认为更新技术将要浪费较大的财力物力。而正是由于这些企业，仅仅注重眼前的利益，而使得环境税立法出现缓慢的情况。一些地方政府在这个问题上也存在比较保守的想法，政府认为征收这些钱财就会使得自己支配控制的资金变少，不愿意花费更多的资金来进行征税。这些较为落后的企业和地方政府的思想阻碍了环境税立法的进程。在《征求意见稿》中也没有充分考虑到相关的鼓励措施，即对那些企事业单位以及其他生产者生产设备中积极更新换代的情况予以支持和鼓励。这样没能很好的鼓励企业改进技术，提高绿色设备的使用情况。也不利于地区之间的发展平衡。

2. 相关立法技术比较落后

虽然，目前在污染物的排放量相关方面已经有了技术支持，但就环境税立法所需的技术力量还有待提高，相关的设备也需一步步跟进。进行环境税立法需要大量的相关技术和

设备。环境税作为一个税种只有在统一了环境测量标准之后，才可以有利于更好地征收税收，相关数据也更加有说服力。从目前的现阶段的情况来看，我国的立法技术还需要提高，一个好的立法技术将会推动环境税立法的进程。在环境税立法过程中需要将已经滞后的法律进行及时更新与完善，并且需要根据我国的实际情况，处理好税收与环境之间的关系，对于一些垃圾税、水污染税等税收的开征需要全国人大尽早启动相关的立法工作。我国目前只有《环境保护法》、《大气污染防治法》等专门性法律，其他的法律制度还需要进一步的设立。

3. 费改税后地方环保经费问题成困局

在进行税费改革的过程中，相关的环保部门出现了资金流转不灵的情况，并且一些个别中西部地区的基层环保部门接不上茬的情况出现。因此也从侧面打击了相关部门的工作积极性。但随着改革的不断推进这种秋黄不接的情况很快便会得以解决。一些政府看到这种资金周转不灵的情况出现就更加不愿意进行环境税立法。由于我国的地区环境情况差别很大，而一味的采取同样的情况对待，会使得环境税对于一些中西部地区变得不公平，费改税的实现需要在了解不同地域情况之后来进行充分考虑的。因此，在进行环境税改革时需要注意使用共同但有区别的原则，对于不同经济状况以及生活水平的地区采取给予税收优惠政策等补贴。

4. 理论界对环保费改税还存在分歧

在建立环境税立法过程中，关于税费改革各位专家还存在着很大的分歧。在《征求意见稿》中规定：“污染排放量高于规定的排放总量指标的，需要按照当地适用税额标准的3倍计征。”杨子江教授指出：“这样势必会导致将排污费作为一项行政收费，使得弹性过大，会存在一些人情收费等现象出现。”他呼吁在进行“费改税”过程中需要增加税收的刚性程度。吕忠梅教授认为：“如果仅仅是将排污费直接平移成为环保税，这样会直接导致排污费征收的标准差距很大”。一些企业尤其是火电企业提出更多反对意见，他们认为，以前环保部门使用的“自收自管”的排污征收模式，如果改为“企业申报、税收征收、环保协同、信息共享”的模式之后将会导致企业间的税额大幅度提高，也会使得监管成本上升。正是由于理论界存在着这些对环保费改税理论上的争议，并且在以后实施过程中会出现的障碍我们还不得而知。

5. 公众的环保意识不高

经济发展作为一种契机，使得人们在关注经济发展的同时，也逐步将目光转向环境问题，从以前在世界上我国都被认为是最不讲卫生的国家，随地吐痰、乱扔果皮等一度成为大家的笑柄。但我国的环保意识确实是在不断增强的过程之中的。在环境税立法实施过程中，我们需要更加加强环保意识和环保观念这无形中便推动着环境税立法的进程。一个环保意识较高的国家的发展会推动立法的实现，而就我国现阶段的国情来看，我国的环保意

识还不高，还需要进一步增强。环境税的设立是一个漫长的过程，其前进路上离不开社会公众的参与。

三、国外环境税的立法考察与借鉴

西方国家的环境税立法制度已经逐步发展并完善起来，而我国尚未建立相关的制度。因此，在实践中需要借鉴相关的经验，并且找出这些国家所存在的不足。笔者认为，我国进行环境税立法需要在学习和借鉴国外环境税的经验之上结合我国国情进行完善。

（一）国外环境税的立法考察

第二次科技革命以后，随着世界经济的不断发展，环境问题也日益突出，因此引起了很多经济学家的研究和关注。环境税立法制度在此时的发展也较为迅速。早在 20 世纪 70 年代，经合组织提出了“污染者付费”理论，并且制定了相关的环境税立法制度。美国作为最早开征环境税的国家，早在 1971 年便开征了二氧化硫排放税。随后西方各国便陆续开征环境税，利用经济杠杆原理达到经济 and 环境保护双赢。但由于各国的具体情况不同，在实行环境税的征收情况也有所差异，下面就主要介绍几个有特点的国家：

1. 美国环境税的立法实践

美国环境税发展较早，虽然没有欧盟国家发达，但是其仍处于不断发展完善之中。美国国会决定从 1971 年开征硫化物税收，并且在之后美国的环境税立法不断完善并形成体系。其主要包括：

第一种是环境收入税。美国对环境征税历史源于 1986 年国会通过的《超级基金修正案》，当初设立是为了筹集资金，它的征税依据是根据企业的利益来区别对待的，规定凡是企业收益超过 200 万美元的法人，均应按照超出部分的 0、12%征收税费。

第二种是污染排放控制相关税。其主要包括：

首先是征收燃油税。^[15]从最终的性质来看，燃油税属于消费税的一种，联邦政府和州政府都在征收燃油税，对不同的地区实行差别税率。其平均值为汽油每加仑 42 美分，柴油每加仑 48 美分。^[16]上世纪 30 年代至 40 年代燃油税成为联邦政府的主要税收来源，占税收总额的四分之一以上。

其次是征收二氧化硫税，美国早在 1972 年就将此税在法律中明确规定下来：二氧化硫需要根据其浓度区分为一级和二级不同的标准，并且根据不同的硫含量标准征收税收。每排放一磅分别征收 15 美分和 10 美分，^[17]当初立法者设立二氧化硫税的目的就是希望企业通过改进技术，更换绿色环保的设备，并且通过税收引导消费者选择绿色含硫量低的商品。

还征收拥挤税，主要是由于车辆拥挤而造成环境污染征收的税收，主要是在州政府层面进行征收的。

最后征收垃圾税，为了降低垃圾的丢弃率，提高垃圾回收利用率，美国 37 个州开征了垃圾税，根据家庭丢弃垃圾的数量征收垃圾税。

第三种是自然资源相关税。自然资源税征收目的是想通过控制自然资源的开采速度和时间来达到保护环境的目的，美国的自然资源税主要包括开采税和煤炭税。其征税对象为石油和天然气。如今有近 38 个州开始征收此税。煤炭税则是针对联邦政府煤炭开采征收的税收，一些极个别的州开征了森林采伐税。

第四种是生态保护税。为了降低臭氧的化学物品的使用量，美国采取按照排放量征收该税，征税时间从 1989 年开始建立，并从 1 月 1 日正式实施。

2. 瑞典环境税的立法实践

瑞典的环境一直相对较好，源于该国比较注重环境保护，因而其环境税立法制度发展的比较完善，环境税收已成为瑞典税收体系中最重要组成部分。其环境税立法的征税对象为能源以及与环境相关的税基征税。主要包括以下几种税：

首先：二氧化硫税和二氧化碳税。瑞典为了降低二氧化硫的排放量，瑞典早在 1991 年开始征收二氧化硫税。征税对象是针对石油、煤炭、泥炭中的含硫量进行征收。其税率为每公斤硫 40 瑞典克朗。自从二氧化硫征税以来，含硫燃油消耗量比之前的标准下降了 40%。其中小规模燃料消费者是由石油燃料批发商代缴，而大型企业则由自己缴纳，并且采取了对小型消费者采取按一定比例返还措施。1991 年开始征收的二氧化碳税，主要征税对象为石油、煤炭、天然气、液化石油汽油和国内航空燃料。并根据含碳量和发热量的不同采取差别税率。这一税收使用有利于抑制二氧化硫的使用，减少了温室气体排放量，与此同时减缓了温室效应的速度。并且，除能源税之外，饮料容器、化肥、农药等也是瑞典征税的对象。除此之外还对那些不可回收利用的饮料瓶进行征税，对那些可以回收利用的饮料瓶予以适当补偿。

其次：能源税。瑞典直接对能源征税主要是一般能源税和能源增值税。一般能源税的征税对象是石油、煤炭、天然气。能源增值税相较于一般增值税较晚在 1990 年才开始开征，税率是能源价格的 25%，其中消费税也包括其中。

再次：机动车相关税。机动车的使用数量不断增加，因此瑞典为了控制汽车的过度使用，开始对汽油和甲醛税、里程税、机动车税、汽车消费税等税收。1986 年，瑞典对含铅和不含铅的汽油采取不同的税率进行征收，以此来调节消费者的选择。同时瑞典还根据机动车的重量和类型不同对柴油驱动机车征收里程税。

3. 德国生态税的立法实践

德国环境税的发展在受到瑞典、丹麦等北欧国家的影响，在 1999 年开始对环境税制

度进行改革。其在 1999 年 3 月 24 日实施《生态税收改革法》，被称作是环境税改革的起点。这次改革将对象增加了电力和石油。再此基础上，2002 年又将改革的焦点放在了矿物油和电力上。这次改革的主要内容可以分为以下几点：

首先，随着环境问题加剧，德国政府除了对矿物能源征收销售额之外，还在此基础上增加了生态税。在 1999 年到 2003 年四年间已经有 5 次对汽油和柴油以每年 3.00 欧分/升增开生态税。在此基础上并对汽油和柴油增加生态税。

其次，对天然气加征生态税。为了降低天然气的使用量，在 1999 年和 2003 年，两次对燃用液化气以每次 1、25 欧分/升的税率加收生态税。

再次，对电加征生态税，为了降低电的使用量，德国政府从 1999 年 4 月开始，对每度电加征生态税，并且在 2000 年—2003 年先后四次对用电量按照每度电增加 0、25 欧分的征收生态税。

此外，德国在征税期间也充分考虑到了对特殊行业实行差别税率，例如：为了鼓励环保企业的发展，对使用天然气和生态燃料的交通工具实行较低的税率，而对于那些污染较为严重的企业则实行较高的税率。

(二) 国外环境税立法的经验以及借鉴

国外环境税立法的不断发展，其产生的效果日益显著，就我国目前现状来看尚未形成一套完整的环境税收法律体系，如何借鉴西方的发达的法律制度，来形成一套适合自己的环境税收理论则显得十分重要。尽管在环境税收法律制度上，不可能具有一个统一的标准，但我们可以通过借鉴西方环境税立法对我国环境税立法的相关经验，在今后的环境税立法过程进行学习和借鉴。

1. 坚持税收中性理论

在西方实行环境税的国家，为了减少高额的税收给人们带来政治上的压力，而实行的一种政策。所谓税收中性理论是指：国家通过对纳税人进行补偿补贴的方式，或者其他减少某种类型的税种的方式，使纳税人获得与之相等额的款项的一种制度。其目的是为了增加环境税的可接受性，即在不增加纳税人的经济负担的同时，增开新的环境税。

而税收收入则应当用于环境保护，实行专款专用，在污染物减少的同时，也应当将污染成本降低。税收专款专用也是为了分摊治理环境所支出的费用，使纳税人在缴纳的税收中与环境治理的盈利中达到一种平衡。环境税收专款专用理论也是我国需要借鉴之处，设立专门的资金账户，用来治理环境问题。这有利于将资金的价值发挥到最大，防止擅自挪用的现象出现。

2. 遵循循序渐进原则

通过经合组织的环境税立法来看，其发展都是基于一个长远的计划，循序渐进逐步推

进的。切不可一味的追求速度，最终事倍功半。需要先进行个别的尝试，在条件成熟时才可以进行大规模的环境税立法。每一个税种都有其自身发展的特点，需要遵循其发展规律。例如：硫磺税的税率较低，对削减排放量的效果也比较显著，因此各国征收的较早，而碳税则需要较高的税率，不利于企业的发展，因此征收时间相对较晚。税率的增加也不是一蹴而就的，而是需要随着经济的发展，逐步增加的，只有这样有步骤有计划的实施之后，形成一个体系框架，进而在进行详细的改革方案，才可以一步一步的逐渐实现环境税立法工作。

3. 对不同的行业实行不同的税率

差别税率较为普遍的存在西方发达国家环境税之中，他不仅体现在不同的行业之间实行差别税率，而且表现在同一产品的产品材质不同而实行差别税率。为了通过税收来为市场调节提供准确的信息，使得税收征收过程中必须严格督促企业自身的发展，因此西方发达国家在制定环境税时就非常注重税收给企业间的调节作用。例如：在德国 1999 年的环境税改革中就明确表示，要对不同行业间实行不同的税率。其目的是为了对能源结构进行调整，以及低盈利行业补贴起到辅助作用。而一些发达国家为了改善清洁能源的生产和消费方式，采取对那些无污染的能源免征税收，如风能、水利、太阳能等，这无形中便刺激了消费者对无污染产品的消耗。有利于环境的保护和经济秩序的调整。

4. 以关键税种为中心构建税收体系

纵观西方发达国家的环境税收法律体系，可以看出，大多数国家都是根据当地的环境的实际情况，抓住几个较为关键的税种，如能源税、机动车税等，并且以此为中心构建环境税收中心理论。并且，大多数西方发达国家的环境税收立法国家都实行环境税收优惠政策，政府会对有利于环保的产业实行税收优惠措施，用来调节人们的经济行为。如：荷兰政府就鼓励行为委托人提供绿色投资基金，并且这些基金总额的 70% 用于投资绿色工程，其中包括自然、森林、有机农业等工程，而投资人来自这些投资的利息和股息是免税的。并且政府还废除了不利于环境保护的补贴。西方发达国家为了鼓励企业的发展，而经常采用财政补贴的方法。而环境税收优惠政策的过度使用易产生资源超量使用等问题，为了将环保和企业的发展更为紧密的联系，从 20 世纪 80 年代开始，西方发达国家根据自己本国的实际情况修改那些对环境有害的补贴。

5. 逐步提高民众的环保意识

从西方发达国家环境税发展进程来看，大多都是从最初对环境税理念的零星尝试，再到后来逐步开征形成统一的体系。而要进行系统的环境税制改革，也需要有明确的环境税收理念。这些理念往往围绕这环境税的思想和理念进行的，各国只有在了解并建立相关制度，才可以使环境税收法律制度不断发展。除此之外，还需要民众提高环保意识，只有民众真正的了解了环境税立法的相关制度，明确了其必要性，才更加有利于环境税的开征，推动环境税立法的实施。

四、我国环境税立法的基本思路和模式选择

环境税立法离不开相关制度之间的相互衔接和相互配合，本章从我国环境税立法需要遵循的相关思路入手，并且结合我国实际情况，以及西方的环境税立法制度的模式，就如何进行环境税立法模式的选择，并提出了笔者对于我国环境税立法模式选择方面的相关建议。

（一）我国环境税立法的基本思路

目前，对我国环境税的现实情况的分析考察与判断，就是为了更好的寻找一条符合我国实际环境税立法的基本思路。从我国目前的现状来看，还没有建立一个比较完整的税收法律体系，建立这一体系并非一朝一夕就可以实现的，而是需要逐步推进这一立法进程。如何吸收借鉴西方环境税收法律体系的经验，解决我国现行税制中的缺陷，须将工作重心放在何处，成为环境税立法工作的首要问题：

1. 树立明确的环境税收理念

理念作为制度的灵魂，为制度的构建和实施提供精神指引。环境税立法制度建设也毫不例外，从国外的相关经验来看，大部分国家是先从一些地区进行试点，再将规模逐步扩大，并且将一个明确的环境税立法理念贯穿始终。现如今环境税的立法思想是：通过利用税收手段来保护环境，将环境保护纳入税收制度的价值目标体系之中，使之成为主要的价值目标之一，最终实现经济和环境相协调的目的。

之所以需要设立明确的环境税收理念，也是根据目前我国的环境税制的情况而定的。我国现行税制中关于环境保护的相关税种并没有形成一个完整的体系，因此大大的降低了其环保效率的提高。而如今，政府和国家也在不断的思考和探索改进税收手段，来促进环境保护效率的提高，相关税收法律体系也逐步发展起来。因此，构建环境税立法体系首先应具有明确的环境税收理念。

2. 合理利用国外的经验和本土资源

近年来，环境税在国外逐步发展迅速，并且形成了一套完整的环境税收立法体系。而这些国外的经验和成功做法成为我们的借鉴，这些借鉴还要结合中国目前的特殊情况，不可照抄照搬。

从国外环境税发展的进程来看，先进的国家环境税制度的发展经验对后来的发展产生很大影响。如：瑞典等北欧国家在 20 世纪 90 年代初的环境税立法改革中，通过自身的努力在当时起到了较好的效果，并且之后的国家纷纷进行效仿，为其提供很好的借鉴作用。针对我国目前的实际情况来看：我们一方面不可以闭门造车，而应该认真学习西方的经验，

并且大胆的借鉴其先进的制度设计，在此基础上要吸收西方国家的教训，并且将其与我国国情结合进行规避。另一方面，我国的环境形势和经济发展情况的不同，决定了我们不可以照抄照搬西方的法律制度。而是需要全面谨慎的考虑各种情况，做出有效的平衡，才能使我国的环境税收法律体系更加完善。

3. 科学合理的时序策略

中国环境税立法制度的构建需要选择合理的时序策略，也就是在结合中国实际情况下，选择合理的时间构建相关法律制度。时序策略的模式构建上是采取循序渐进的模式还是进行全面调整，采取不同的模式选择，将会产生不同的构建方式。

环境税收立法作为一个较为新颖的制度，不论是市场还是相关的税务部门甚至对整个社会的发展都具有一定的影响力和挑战。因此在环境税立法时必须遵守一定的时序策略，既不能一味的追求速度，又不能畏首畏尾，延误改革的最佳时机。而是需要全面考虑，把握好建设的力度。具体说来，主要表现在以下几点：第一，环境税税种以及税收优惠政策需要按步骤逐步进行，首先引入那些对环境影响较大的税种，等到这些制度被充分实施后在引入其他的相关优惠政策。第二，环境税的税种和征收需要分步实施，需要先设立后征收。第三，环境税立法的税率需要从低到高逐步提升，即在开征的最初阶段，采取较低的税率，在环境税立法的实施过程中，再逐步提高，直到有效的消除环境的不利后果。

4. 克服环境税潜在的负面影响

尽管环境税征收会存在着种种优点，并且在实践中也产生了积极的效果，但其并非完美无缺，其产生的负面影响也同样不可小觑。而从目前西方发达国家的税收情况来看，环境税的征收影响了企业的竞争力，甚至加重了一些低收入家庭的负担。而我国在构建环境税时必须注重这些潜在的影响，并且通过借鉴西方发达国家的做法，采取有效的措施来解决这种情况，如可以根据环境税的收入筹集情况，同等额度的减少其他类型的税收负担，以此来给纳税人特定的经济补贴或补偿，最终增加民众的可接受性。

（二）环境税立法的模式选择

由于我国尚未建立环境税立法，相关制度也处于空白状态，而如何才能建立我国的环境税立法，相关税制模式的选择和构建显得也很重要。

1. 国外环境税立法的主要模式

根据国外的学者付伯颖的研究，主要将环境税分为三种模式：独立型、融入型和税费并存型。而实际上这些环境税模式并非单一的融入型或者独立型，而是随着实际情况的变化不断改变。

第一：融入型环境税模式。融入型环境税模式只是在原有的税收中加入环保理念体系并进行重构，并不单独设立环境税。其目的是为了实现有关环境和经济的目标。它对环境

保护起到了刺激和约束的作用，最终实现了节能环保的目标。融入型环境税的征收范围较宽，其与独立型环境模式相比操作较为简单，不会增加征税的成本。

融入型环境税模式，由于只是在原有的基础上进行改动，其产生的效果也没有独立型效果好，不利于资金的筹集。

第二：独立型环境税模式。独立型环境税立法模式是根据污染者付费和使用者付费原理，在现有的税制基础上，筹集环保资金，以实现将环保资金用于保护环境的目的。其相较于融入型模式的环保效果较好，针对性较强。

独立型环境税收的优点不言而喻，其作为税收的一种可以为财政带来收入，有利于税收专款专用，将资金用于环保事业。但是，独立型环境税模式有其自身的缺陷，其作为一种新开征的税种需要与其他的税种相协调，如果和现行的税制的融合程度不好便很容易造成效率低下的情况出现。而另一方面，由于新征收的税种会涉及到很多人的利益，为了平衡这一利益，减少改革的阻力，需要对利益受损者提供补偿，这在一定程度上增加了税制的复杂性，同样增加了征管成本。

第三：税费并存型环境税立法模式。税费并存型环境立法模式并不是仅仅将现有的环境收费改征为环境税那么简单的，而是需要全面地考虑各种利弊进行综合衡量的，并且在此基础上做出分析判断，最后找出有必要将环境收费改征为环境税的税目，而其他的一部分仍然以环境费进行征收。在采用收费的形式还是征税的形式上，则需要全面考虑多重因素，其中征管对象的特点、征管的难易程度、民众的接受程度等都是需要考虑的范围。将对征税对象中比较稳定、较易征税的单位采取税收形式，而那些对象不稳定，征收难度较大的采取征费的方式。税收是国家通过法律强制执行的一种经济手段，其明确了税率、征税对象等内容，征收起来较为容易。发达国家一般在征税对象难以确定、征管水平较低的情况下采取税费并存的征管模式。

2. 我国环境税立法模式需要考虑的相关因素

第一：国内相关学者的建议。

关于我国实行何种模式建立环境税，不同的学者所持的观点也不同。对此不同学者的观点也不尽相同。

杨芬和吕凌燕教授认为，从我国目前的国情来看，比较适宜开征独立的环境税。究其原因这是由于独立的环境税立法模式将不同的污染程度设定为不同的税目，这无形之中达到了简化税制的目的。并且，开征独立的的环境税，可以通过立法模式提高其强制力，利于相关税的征收，提高了税收的效率。国外已经形成了一套独立的环境税收体系，我国可以借鉴国外的先进理念。

付慧姝教授认为：我国不可盲目的照抄别国的经验，根据我国目前的现状来看，较宜采用融入型环境税立法模式。原因是由于我国现阶段还没有一个完整的环境税收理论体

系，如果一开始便直接以独立的环境税收模式设立，我国目前还不具备这种改革的时机，民众一时也无法接纳。而需要将独立的环境税立法模式作为我国环境税立法的终期目标，通过对现有的税费进行改革并加以完善，才更有利于我国税制的“绿化”程度的提高。

而华国庆教授不同意前面的观点，他认为根据我国目前的现状来看，应该实行税费并存模式。主要是由于我国已经开征了一些与环境保护的相关税费制度，相关经验也逐步积累下来，税改费的模式比较容易实施，相关人力物力也不会浪费，人们接受起来也相对容易。在最初可以先对污染较为严重、排放量较大、较易征收的污染物予以征税，如二氧化硫等等，其他的污染较小、不易征收的先征收为污染费。他认为，我国目前不适合开征独立的环境税模式，我国还不具备相关条件，在改革过程中会遇到一系列的问题。而采用融入型环境税的模式虽然较为简单，但其与环境税相关税种的协调效应不会很明显。

第二：我国环境税立法模式需遵循的标准

不管采取何种模式都需要注重效率、公平，并且可以在此基础上做到调节税收和经济的的关系。一个具有可行性的环境税立法模式是需要符合我国国情的，并且需要遵循以下几点标准：

首先，环境税收法律制度需要有一定的前瞻性，并且保持税收中性理论的性质。从国外的环境税收法律制度来看，当前的发展需要是全面的综合的深层次的发展。只有这样，才可以构建起独立的环境税法律制度。因此在选择环境税模式时必须在与与时俱进的同时，具有一定的前瞻性，并且需要保持税收中性原则。

其次，符合我国现阶段的经济状况。环境税模式的选择自然需要与我国的经济状况，以及环境税所处的发展阶段相适应。我国经济已经发展到一定阶段，环境税保护制度也初具规模，环境税制经过一定阶段的发展也逐渐显露出雏形，可以说已经具备了一个可以独立于传统税制的环境法律制度的现实条件。但是和经合组织国家相比，无论是经济发展水平、环境发展水平、还是其他条件都具有很大差距。因此，如果不考虑这些条件而一味的开征独立的环境税收法律制度，显然有些力不从心。

再次，需要符合我国对环境税法律制度的需求。环境税立法需要符合我国的最真实需求，从制度经济学来看，就是需要提供有效地制度供给。这种有效的制度供给就要求既不能低于也不能超越实际需求。从我国现阶段的国情来看，我国现阶段的税收制度还不完善，环境保护的任务和形式更加艰巨，这一系列问题，都需要我们建立一个全新的较为完整的环境税收法律体系。

最后，需要与现有的制度相衔接。环境税立法模式的构建，不能是空中楼阁，需要与现有的税收制度相衔接，在西方发达国家，环境税制的构建非常强调与现阶段的税制相融合。强调整体的完整性，例如：比利时税务机关就规定环境税必须在间接税第一次支付时便完成，这便将环境税与现有的间接税联系起来。而我国目前的税收征管制度不发达，税率也普遍较低，因而在进行环境税立法过程中更加需要注意制度的衔接问题。

3. 我国环境税立法的模式选择

面对我国现阶段的发展情况，我认为需要充分考虑各个模式的不同的优缺点，使他们充分发挥其作用。综合考虑笔者认为，我国实行独立型环境税立法较为合适，但是由于我国的起点较低，仅仅选择单一的独立型环境税是远远不够的，还需要根据我国的国情以及经济发展情况进行调整。独立的环境税立法模式相较于其他两种比较有优势，主要体现在：该模式在西方逐步发展完善，而且充分反应了对环境保护的重视程度，较为符合我国对环境税立法的需求，比较适合中长期的发展需要。该模式在最初构建的时候会对现在的税费进行改革，这会引起新旧税制之间的衔接出现裂痕，这就需要我们精心的安排，使得新旧制度完美的契合。

但是，该制度从我国目前的税制状况来看，目标有些偏高，不切合实际，这就需要我们解决这一问题，需要改造独立的环境税立法模式，这并不是要求我国一下子达到独立的税收立法模式，而是通过时间的推移，循序渐进的完成，将独立的环境税立法模式作为我国的中长期目标。这也就是王金南教授所提出的在不同阶段采取不同的模式。“循序渐进、分步实施”的策略。

他认为改革需要分步骤分阶段完成，最终实现独立环境税：

首先，在短期内采取融入型环境税立法制度，仅对现有的环境税制进行完善，以环境修改和制定为主要内容，在预订的立法框架下，将重点放在消费税和资源税的立法上。

其次，待基本的立法工作完成后，需要将开征的重点放在环境税种和改进传统的环境税之上，需要引入排污税、污染产品税等新的税种。为我国开征独立的环境税立法模式打下基础。

再次，适时全面引入环境税，与此同时应继续修改传统的税制，并有效协调新老税制之间的关系。形成一个系统化、体系化的环境税立法体系。笔者认为，我国环境税立法模式采取独立型模式较为合适，并且需要根据我国的实际情况适时引入独立环境税。

五、我国环境税立法具体设想

《环境保护税法（征求意见稿）》发布之后，环境税立法的进程已经悄然而至，因此，笔者根据相关的最新征求意见稿的内容，对环境税立法的相关制度做出了阐释和说明。并且根据我国的实际情况，以及征求意见稿中出现的争议问题提出了相关建议。

（一）征收独立型环境税

2015年6月10日，国务院法制办发布了《环境保护税法（征求意见稿）》该征求意见稿引起了民众的广泛关注。该征求意见稿在纳税主体、计税依据、应税税额方面都做出了相关规定。笔者在征求意见稿的基础上提出一些环境税立法的具体设想：

1. 征税对象

根据2015年1月1日起实施的新《环境保护法》规定，排污费的纳税人为排放污染物的企事业单位和其他生产经营者。为了和排污费相关的规定相衔接，在征求意见稿中规定，环境保护的纳税人为在中华人民共和国领域以及管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企事业单位和其他生产经营者。并且明确规定，应税污染物是指大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物。其中，企事业单位和其他生产经营者向依法设立的城镇污水处理厂、城镇生活垃圾处理排放应税污染物的，不再征收环境保护税，企事业单位和其他所贮存或者处理的工业固体废物，不再征收环境保护税。

2. 应税税额

在纳税税额上，“征求意见稿”规定的税额标准与现行的排污费的征收标准保持一致，这主要是省级政府在考虑了本地区的环境承受能力、污染排放现状以及经济社会生态发展的目标要求，并且可以在此基础之上适当的上浮应税污染物的适用税额，但需要向国务院进行备案。这样增加了政府的主动性，有利于更好地发挥环境税的调节作用。其中征求意见稿对环境保护税的计税依据、应纳税额作出了明确规定，其规定的税额标准基本一致。将税额进行统一规定，有利于税收法定原则的实现。

3. 征管体制

“征求意见稿”指出，需要在环境税立法过程中遵循“企业申报、税务征收、环保协同、信息共享”的征管模式，也就是纳税人需要向纳税机关进行申报，并且对其真实性和合法性承担责任，并且将重点纳税人和非重点纳税人进行分类监督，并且在税务机关发现纳税人出现逃税等情况，可以向环保部门提出审核该纳税人的污染物排放情况。环保部和相关的税务机关需要建立相关的信息共享机制。

（二）相关税种的完善

我国仅有相关的税费制度可以体现环保思想，而与真正的环境税立法相差甚远。并不能满足我国现阶段的环境保护的要求，因此我们应该在此基础上构建相关税收制度，使其不断完善，并且逐步开征环境税。

1. 积极推进费改税

排污收费作为我国环境管理工作中提出较早的制度之一，对于环境保护起到了较大的作用，并且其在落实过程中也发挥了较好的作用。但是，随着时间的推移污染排放收税的种种弊端逐渐显露出来。因此，推动税费改革的进程已经势在必行。

尤其是在“征求意见稿”发布以后，明确表示其设立环境税制的基本框架是将“排污费”相关内容进行平移，这在一定程度上有利于将“排污费改税”，但在环境保护相关角度来看，这种“税制平移”的税制设置方式会导致一些不足。其税制要素的确定也需进一步完善。在意见稿中规定，纳税范围为“大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声以及其他污染物”因此，在实行费改税的过程中应该注意在此过程中容易出现的在税制设置方面所容易出现的问题。在实施过程中需要纳税的目的标准来进行综合判断分析。

2. 资源税的制度完善

现行的资源税有很多不足之处，税率偏低、环保理念不强、征税范围较窄等缺点，建立环境税立法应该完善相应制度。资源税改革主要包括以下几个构想：

首先，扩大征税范围，为了实现通过税收对经济的调控作用，需要扩大资源税的征税范围。自然资源如水资源、土地资源、森林资源等，都需纳入资源税的征收范围。

其次，提高征税标准，资源税的税率较低，不足以通过税收达到调节经济的条件。在环境税立法时，实行从量计征与从价计征并存的方式，并且大幅提高税率。

最后，牢固确立环境保护的理念，现行资源税中的观念已经跟不上时代的步伐，需要在新的资源税中突出环境保护理念，加强环境保护力度，适应社会的需要，将环保理念贯穿于整个环境税立法的过程之中。

3. 消费税的制度完善

现行消费税的不足要求我们进行更深层次的绿色化改革，作为环境税立法改革的一部分需要与整体改革相协调。主要的改革构建包括：

首先，提高税率，由于现行的消费税的税率较低，为了更好地刺激消费者的选择，应该将消费税的税率提高。尤其是对木制一次性筷子的使用上的税收应该提高。

其次，合理设置差别税率。应该对不同的商品征收不同的税率，加强税率设置的合理性和有效性，将含铅汽油与不含铅汽油之间的税率拉大，这样有利于指导消费者使用清洁能源。

最后，实行价外税，通过价税分离的方式，可以使消费者对自己选择的商品进行很好的选择，选择较为环保绿色的产品，从另一方面来看也有利于环境的保护。

4. 城市维护建设税的完善

城市维护建设税是现如今与环境保护关系较为密切的税种，在环境税立法中城市维护建设税也应该进行绿色改革。城市维护建设税的改革主要包括三个方面：

首先，需要使得环保资金整体稳定，不能使环保资金的投放出现大起大落的现象。这就要求投放资金的比例大体一致。

其次，将征税主体逐步扩大，将外商企业以及外国人也列入征税对象之中，并且增加相应得税基。

再次，应该提高城市维护建设税的税率，这样可以筹集更多的资金，可以使消费者进行选择消费，调节经济，将资金用于环境保护项目，使其发挥更大的作用。

5. 车船税与车船购置税的完善

车船税是在车船使用税和车船使用牌照税进行合并而形成的。其当初设立的目的是保护环境，减少车辆的尾气排放，但在实际实施过程中，车船税和车船购置税保护环境的作用还没有充分发挥出来。例如：在现行税制中主要根据车船的大小和吨位进行征税，而没有考虑到不同车辆之间区别对待。因此，在进行车船税和车船购置税改革过程中，需要考虑到车辆对环境的不同影响，而实行差别税率。并且对那些环保车辆给予一定的税收优惠政策。实行差别税率，以此达到鼓励环保车辆的使用，从而达到保护环境的目的。

(三) 环境税收优惠政策的完善

环境税收法律制度中，存在着很多税收优惠政策，例如在增值税中，企业所得税中等等，而就目前的国情来看，并且结合西方的经验，环境税收优惠政策的返还力度远远不够。经合组织国家的税收优惠政策包括的范围较宽，优惠力度也比我国的大。从总体来看，我国的环境税收优惠政策有如下几点不足：一是，优惠措施之间的连接度不好，甚至还会出现彼此冲突的现象。二是，环境税收优惠政策的适用范围较过外来讲非常狭窄，并且其优惠力度也远远不够。三是，从现有的环境税收优惠措施来看，没有一个统一的一个标准，连贯性不够。

正因为环境税收优惠措施有这些不足，我们只有在此基础上找出相对应的解决方法才能使环境税收优惠措施不断完善。关于这些不足在《征求意见稿》中专门设立了“税收优惠”专章，并且对税收优惠的具体情形作了明确规定：对农业生产（不包含规模化养殖）排放的应税污染物，机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染排放的应税污染物，城镇污水处理厂、城镇生活垃圾处理场向环境排放污染物不超过国家规定的排放标准的，免征环境保护税。与此同时，将纳税人排放的应税大气污染物和水污染物

低于百分之五十以上且未超过污染物排放总量指标的，省级人民政府可以决定在一定期限内减半收取。该项规定很好的调节了相关的税收政策。在原来的基础上取得了很大的进步。对于调节民众的消费观念以及相关税收优惠政策的完善起到了重要作用。

（四）完善《环境保护税法（征求意见稿）》的相关建议

建立独立的环境税收法律制度，仅仅在税制的框架下对排污收费制度做简单的平移是不够的，需要立足于环境税立法目的，进一步精细化设置。笔者从“征求意见稿”的相关争议与不足出发，阐述了完善《环境保护税法（征求意见稿）》的相关建议：

1. 扩大环境保护税的征税范围

法律是由国家强制力保证实施的，一旦出台便不可轻易修改，因此在进行立法过程中应该充分考虑法律的前瞻性。在《环境保护税法（征求意见稿）》中仅仅是对排污收费制度进行了平移和改造，其征税范围较窄，在《环境保护税法（征求意见稿）》中第一章第三条中规定应税的污染物仅指大气污染物、水污染物、固体废物、建筑施工噪声和工业噪声以及其他污染物。随着人们对生活居住环境要求越来越高，法律的相关规定将不足以满足人们的需求。因此，笔者认为在进行环境税立法过程中应该扩大其征税范围，并且逐步完善相关的法律措施。仅设定这些征税范围是远远不够的。

2. 合理划分环境保护税收入

现如今，国家将排污收费纳入地方财政预算，属于地方公共财政收入。在排污费改为环境保护税之后，税收收入将可能实现中央和地方共享税，因此，如何合理的划分环境保护税最终归属范围成为需要我们解决的问题。笔者认为，这便需要对相关财政收入归属问题作出特殊说明，即将来自全国的污染物（大气污染、大江大河污染）归属于中央财政专项资金。将区域的污染物排放（跨区域的湖泊）归属于地方财政共享。这也符合税收专款专用的原则，有利于增加地方的缴税积极性，使其合理利用税收，对自己本地方的财政收入进行合理使用。

3. 充分考虑对企事业单位的税收鼓励机制

在发布的《环境保护税法（征求意见稿）》中，对于环境税征收过程中所需要给予企事业单位以及其他生产经营者在改进技术和生产设备后所给予的必要的鼓励措施未能很好的体现。在2008年，我国实行的增值税改革中将生产型增值税转为消费型增值税，其核心内容是将企业购进机器设备等固定资金的进项税金可以在销项税金中抵扣。该规定在一定程度上起到了鼓励生产者改善技术生产设备的作用，但从长远来看，在增值税中的环境税式支出还不能达到保护环境的目标。因此，笔者认为，在进行环境税立法过程中应该设置一些税收优惠政策来鼓励企事业单位进行革新技术改善生产设备，使用低耗、节能的生产设备。例如：可以在法律中规定，相关企事业单位和其他生产经营者改善经营设备和

技术，其排放总量未超过总量指标的，可以在购买设备的 1-3 年内享受相关的税收优惠政策。

4. 构建相关部门之间的协调机制

一个环境税收立法制度的实施，离不开其他环保部门之间的相互协调。仅仅依靠环保部门或者税务部门一方的力量是远远不够的，因此，在进行环境税立法过程中需要注意相关部门协调机制的构建。笔者认为，可以从以下几点进行规定：首先，要建立环境税收信息共享机制，在技术上实现环保部门和税务部门计算机联网，保障数据信息实时共享确保税务部门之间即时的了解到相关信息。其次，要建立环境税收征管的沟通协调机制，定期处理经常性事务和征收管理工作中所遇到的争议问题，必要时还可以两个部门联合执法。因此环境税立法制度的完善离不开部门之间的协调与配合。

结语

随着经济发展，环境问题变得越来越突出，环境问题的好坏直接影响着人们的生活，《环境保护税法（征求意见稿）》的发布更是引起了学者们的广泛关注和讨论，意味着我国的环境税立法已经进入到了最后阶段，环境税立法已经提到了议事日程上来。环境税立法是社会经济发展到一定阶段的必然选择。但从相关的“征求意见稿”来看仅仅提出了排污费改税，虽然具有一定的改革象征意义，但其中仍有很多不尽如人意的地方。

国外的环境税立法已经设立并且完善成为独立的体系，一个符合国情的环境税立法将有利于推动经济和环境的发展，并且可以培养人们的环保意识。环境税立法是历史的选择，我们在学习国外的环境税立法经验的同时，需要结合我国的实际情况，有步骤、分阶段的进行环境税立法，这个过程是缓慢的，道路是曲折的。因此，需要我们在进行环境税立法时考虑到各方面的消极因素和不利后果，进行充分的考量和分析，并且通过努力克服这些困难早日完成环境税立法。

通过研究我国的国情，以及经济发展的情况，需要对环境税立法更加有信心，开征独立的环境税虽然较为困难，但我们需要将独立型环境税作为最终的目标。并且脚踏实地的完成，分步骤分阶段的完成，开征独立的环境税，促进社会以及企业之间的公平竞争，鼓励企业使用绿色设备，消费者选择低耗的绿色产品。环境税的立法实现的意义重大，不仅可以保护环境，而且可以调节经济的发展。即在不影响经济发展的同时实现可持续发展，这也是绿色税制、绿色中国发展的题中之意。

注释

- [1]王彩华.对我国环境税收制度的探析[M].北京:法律出版社,2015:103.
- [2]李传轩.环境税法律制度研究——以中国环境税法律制度构建为中心[M].北京:法律出版社,2011:112.
- [3]张守文.论税收法定主义[J].法学研究.2013(6):23.
- [4]付慧姝.论我国环境税立法的基本原则[M].南昌:江西社会科学出版社,2012:33.
- [5]彭邵峰.我国环境税法律制度研究[D].长春:吉林大学,2015:65.
- [6]付慧姝.论我国环境税立法的基本原则[J].南昌:江西社会科学2012.45.
- [7]李传轩.环境税法律制度研究——以中国环境税法律制度构建为中心[M].北京:法律出版社,2011:112.
- [8][美]汤姆·泰坦伯格.严旭阳译.环境与自然经济学(第五版)严旭阳翻译[M].北京:经济科学出版社,2012:56.
- [9]沈满洪.资源与环境经济学[M].北京:中国环境科学出版社,2013:51.
- [10][英]简·汉考克.环境人权权力、伦理与法律[M].重庆:重庆出版社,2007:28-43.
- [11]徐素吻.关于我国环境改革的思考[M].广州:华南理工大学出版社,2013:12.
- [12]杨赞.我国资源税改革及其效应分析[M].北京:法律出版社,2001:56.
- [13]张树忠.耕地占用税征税主体及纳税标准的确定——房地产开发企业占用耕地引发的思考[M].北京:法律出版社.2010(3).
- [14]刘前峰.我国环境税收制度的构建[M].北京:法律出版社,2013:46.
- [15]朱丽娟.循环经济视野下的消费税法律制度研究[D].上海:华东政法大学,2015:76.
- [16]胡绍雨.关于我国开征环境税问题的思考[J].开放导报,2014(1):76.

参考文献

一、著作类

- [1]高鸿业.西方经济学(微观部分第5版)[M].北京:中国人民大学出版社,2011.
- [2]周国文.自然权与人权的融合[M].北京:中央编译出版社,2011.
- [3]刘泽海,王强.经济法(第四版)[M].南京:南京大学出版社,2013.
- [4]张文显.法理学(第四版)[M].北京:高等教育出版社,2013.
- [5]张守文.财税法学[M].北京:中国人民大学出版社,2011.
- [6]安仲文.税法(第三版)[M].大连:东北财经大学出版社,2012.
- [7]李传轩.中国环境税法律制度之构建研究[M].北京:法律出版社,2011.
- [8]计金标.生态税收论[M].北京:中国税收出版社,2012.
- [9](美)斯蒂各茨.郭晓惠译.经济学[M].北京:人民出版社,2011.

二、期刊类

- [1]吕晨光,周珂.英国环境保护:命令控制与经济鼓励综合运用[J].法学杂志,2014(6).
- [2]陈少英.论税法对环境污染行为的调控[J].法学论坛,2015(1).
- [3]计金标.生态税收及其产生[J].中国税务,2015(5).
- [4]成桂芳,成功.对我国环境税收研究的几点思考[J].盐城工学院学报,2016(1).
- [5]尹来武.环境保护税收政策的国际实践及借鉴[J].税务与经济,2014(5).
- [6]吕忠梅.在论公民环境权[J].法学研究,2015(6).
- [7]潘玲.浅议我国绿色税收现状及其开展途径[J].经济师,2015(5).
- [8]张守文.论税收法定主义[J].法学研究,2016(6).
- [9]李慧玲.我国排污收费制度及其立法评价[J].中南林业科技大学学报(社会科学版),2012(2).
- [10]巫肖芬.我国排污费目前不必进行全面的‘费改税’[J].中国政法大学学报,2015年(2).
- [11]骆祖春.促进循环经济发展的税制构建[J].税务研究,2015(9).
- [12]曹明德,王京星.我国环境税收制度的价值定位及改革方向[J].法学评论,2006(1).
- [13]李小英.谁污染,谁缴税——发达国家征收促环保[J].中国税务报,2000.
- [14]张琳.环境税开征难的体制因素分析[J].税务研究,2014(06).
- [15]苏明,许文.中国环境税改革问题研究[J].财税研究,2011(2).
- [16]高萍.对我国开征环境税的探讨[J].涉外税务,2011(8).
- [17]陈豹,程会强,张良悦.中国环境税改革路径选择:基于环境税双重红利的视角[J].

税务与经济, 2013 (5).

[18]计金标, 刘建梅. 公平视角下环境保护税若干问题探析[J]. 税务研究, 2014 (7).

[19]龚文龙. 论新形势下我国环境保护税法律制度之构建[J]. 四川师范大学学报(社会科学版), 2014(4).

[20]黄新华. 环境保护税的立法目的[J]. 税务研究, 2014 (7).

[21]李慧玲. 环境税立法若干问题研究—兼评《〈中华人民共和国环境保护法〉(征求意见稿)》[J]. 时代法学, 2015 (6).

[22]郭聪聪. 关于我国开征环境保护税的思考[J]. 特区经济, 2014 (9).

[23]王晨. 建立我国环境税制度的探讨[J]. 经济视角, 2012 (13).

[24]贾康. 环境税立法迫在眉睫. [J]. 人民论坛, 2015(10).

三、学位论文类

[1]汪朝晖. 论我国环境税制的立法构建[D]. 北京: 中国政法大学, 2007.

[2]杨磊. 可持续发展战略下中国税制绿化研究[D]. 上海: 复旦大学, 2006.

[3]张会萍. 环境税及其国际协调[D]. 厦门: 厦门大学, 2012.

[4]李艳. 我国税式支出制度研究[D]. 哈尔滨: 东北林业大学, 2015.

[5]周国川. 环境问题与我国环境税收体系的构建[D]. 南京: 河海大学, 2016.

[6]孙耀武. 促进绿色增长的财政政策研究[D]. 北京: 中共中央党校, 2007.

[7]马晶. 环境正义的法哲学研究[D]. 长春: 吉林大学, 2012.

[8]徐红. 借鉴发达国家经验完善我国环境税研究[D]. 长春: 吉林大学, 2014.

[9]赵亮. 我国环境税立法研究[D]. 太原: 山东财经大学, 2014.

读硕期间发表的论文题目

[1]陈亮宇.《论民法调整人身关系的必要性和特点》[J].《法制博览》2016.3(上).

[2]陈亮宇.《违宪审查制度研究》[J].《法制博览》2016.3(中).

致谢

时光荏苒，两年的研究生学习生活即将接近尾声，想起这两年中的点点滴滴，导师蒋老师的教诲仍萦绕在耳旁。我的论文写作工作离不开导师蒋红彬教授的悉心指导，蒋教授对于我的科研工作和论文都提出了许多的宝贵意见，这些宝贵的意见都使我受益颇多。还要感谢那些帮助我的同学和老师，是你们让我在求学之路上遇到困难、挫折的时候给予我鼓励与帮助。

两年的时光匆匆，在不经意间溜走，当挥手告别的时候才发现，一切都是那么的美好，还记得刚进校园的时候，是蒋导的温暖怀抱感染了我，她处处为学生着想，关心着我们的学习和生活，蒋导的教诲使学生受益颇多。来到这个学校最应该感谢的就是我的导师——敬爱的蒋红彬教授。

感谢在两年学习生活中陪伴我一起成长的各位导师和同学们，是你们的鼓励和支持使我走在前进的路上，是你们叫我奋斗的路上不再孤单，是你们在我失意的时候给予我鼓励。千言万语汇成一句话：感恩、感谢，谢谢你们。

最后，需要感谢的是我的父母和家人，一直以来，他们的支持和鼓励是我精神的支柱。作为一个异乡游子，家人的鼓励给了我莫大的勇气，才使得我可以一步步迈的更远。

需要感谢的人太多，需要感激的人太多，实在是不能一一列举，谢谢你们陪伴着我的成长，谢谢你们的支持和鼓励，谢谢你们的批评教育.....前进的路上还需要大家的帮助和支持，在此，谢谢你们了！我的成长路上因为有你们，才更加精彩！

陈亮宇

2015年3月10日于桂林

论文独创性声明

本人郑重声明：所提交的学位论文是本人在导师的指导下进行的研究工作及取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不含其他个人或机构已经发表或撰写过的研究成果。对本文的研究作出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本人承担本声明的法律责任。

研究生签名： 陈亮宇 日期： 2016.5.29.

论文使用授权声明

本人完全了解广西师范大学有关保留、使用学位论文的规定。本人授权广西师范大学拥有学位论文的部分使用权，即：学校有权保留本人所送交学位论文的复印件和电子文档，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存论文；学校有权向国家有关部门或机构送交学位论文的复印件和电子版。本人电子文档的内容和纸质论文的内容相一致。除在保密期内的保密论文外，允许论文被查阅和借阅，可以公布（包括刊登）论文的全部或部分内容。论文的公布（包括刊登）授权广西师范大学学位办办理。

本学位论文属于：

保密，在 _____ 年解密后适用授权。

不保密。

论文作者签名： 陈亮宇 日期： 2016.5.29.

指导教师签名： 蒋红林 日期： 2016.5.29

作者联系电话： _____ 电子邮箱： _____