

doi:10.13582/j.cnki.1672-7835.2014.02.013

■ 法学研究

宏观调控型税收视野下的环境税探析^①

王霞

(湘潭大学法学院,湖南湘潭411105)

摘要:随着我国严重雾霾天气的出现,环境治理成为迫在眉睫的民生问题。作为一种解决环境污染问题的重要市场化手段,环境税比直接的行政干预更能为市场主体所接受。作为一种宏观调控型税收,环境税不应该具备财政收入的功能,政府不应该成为环境税收入的利益主体。只有在坚持效率优先原则的前提下,将环境税的收入与支出统一在同一个系统运行,才能在有效激励企业实现碳减排、加快环境改善的同时,尽可能降低环境税开征可能导致的负面绩效。

关键词:宏观调控型税收;环境税;专款专用;收支统一

中图分类号:D922.6

文献标志码:A

文章编号:1672-7835(2014)02-0076-06

Analysis of the Environmental Tax from the Perspective of Macro-control Tax

WANG Xia

(School of Law, Xiangtan University, Xiangtan 411105, China)

Abstract: With the appearance of fog and haze weathers in China, the environmental governance has become an imminent livelihood issue. As an important means of market-oriented solutions to environmental problems, the environmental taxes are more acceptable than direct administration by the market. As a macro-control tax, the environmental tax shall not have the function of fiscal revenue, in other words, the government shall not be a stakeholder of the environment tax revenue. In order to encourage the enterprises to reduce carbon emissions while minimizing the negative performances of environmental tax, the environmental tax revenues and expenses shall be operated in a unified system under the principle of giving priority to efficiency.

Key words: macro-control tax; environmental tax; earmarking a fund for its specified purpose only; unified revenue and expenditure

2013年1月初以来,我国中东部地区陷入严重的雾霾污染天气中,中央气象台将大雾蓝色预警升级为黄色预警,1月13日北京甚至发布了北京气象史上首个雾霾橙色预警。随后不久,从东北到西北,从华北到中部再到黄淮、江南地区,都出现了大范围的重度和严重污染。由众多国际专家完成的《中国环境分析》报告近日发布,数据显示世界上污染最严重的10个城市有7个在中国,中国500个城市中,空气质量达到世卫组织推荐标准的不足5个。空气污染已经对人们的健康造成了不可忽视的影响,已经升级为中国一个不容忽视的民生问题。

① 收稿日期:2013-09-27

基金项目:湖南省社科基金项目(13JD50);教育部重大招标项目(12JZD037)

作者简介:王霞(1977-),女,湖南岳阳人,副教授,法学博士,主要从事财税法研究。

除国际合作之外,许多国家都采用了不同的国内碳减排措施来实现对环境的保护。一般而言,各国采用的碳减排手段可以分为两大类:传统行政管制手段和新型市场化手段。传统行政管制手段往往以“命令——控制”为主要模式,强调行政力量的干预,具体表现为各类行政强制标准、行政处罚手段等。新兴市场化手段则注重市场力量的诱导作用,表现为总量控制下的碳排放交易、环境税等经济手段^[1]。环境税作为一种内部化企业排污外部成本的方式,相对于直接的行政强行干预,不仅能在污染前预防过度排污的行为,而且能缓和政府与市场主体之间的对立关系,已被普遍认为是减少碳排放最具市场效率的经济手段之一^[2]。因此,目前对环境税的研究应重点考虑的是环境税制度设计思路及框架问题,即如何设置一种合理的环境税制度,使其既能够激发企业排污减排的积极性,同时又不为企业带来过重的发展负担。而良好制度设计应首先对该制度意欲达至的目标有一个明确的认识,并在此基础上透过语词本身的局限性深入考察该制度的本质属性,明确该制度的基本原则,继而在基本原则的指导下构建具体制度。

一 环境税的目的及定性

税收是现代国家公共服务的资金来源,日本税法学家金子宏指出:“税的本来功能在于筹集为向国民提供公共服务这一点上。随着社会经济的发展,各种社会问题相继出现,税产生了第二个机能,即为再分配的目的服务。在极端复杂的现代经济社会中,税又具备了有益于调整景气这一第三机能。”^[3] 税所具有的这三项功能基本已经为现代税法研究所接受,根据熊彼特现代税收国家理论,税收的财政职能是其最基本的职能。大部分税种的开征都以取得国家运行所必须的财政收入为目的,因此在一般情况下,财政收入功能是税的基本功能,分配和调控功能为税的附属功能。然而,随着社会经济的高速发展,各种市场失灵的现象频繁发生,随着凯恩斯主义思潮为各市场经济国家广泛接受,税作为一种宏观调控手段被现代政府所青睐,税的调控功能得到了越来越主动的挖掘,甚至某些新税种的开征已经不再主要以财政收入为目的,而是为通过税收手段实现国家宏观调控之功效^[4]。这类以宏观调控为目的而开征的新税种,我们可以将其称之为“宏观调控型税收”。

由于开征目的不同,宏观调控型税收具有不同于财政收入型税收的特征:首先,二者稳定性不同。为保证国家能够获得持续稳定的财政收入来源,财政收入型税收通常选择相对稳定并能持续存在的内容作为征税对象,如所得税的征税对象为纯所得额,只要存在社会分配,必然存在单位或个人的所得,因此该征税对象具有持续稳定性,其他如流转税、财产税都具有相似特征,故而财政收入型税收具有较强的稳定性。而宏观调控型税收开征的目的是为了解决发展中临时出现的消极现象,征税对象的选取必然具有调控针对性,并不考虑该税种的开征能否实现持续的财政收入,更重要的是,宏观调控型税收的税基还有可能因为其调控目的的实现而逐渐缩小,甚至最终消失,彼时该税种存在的必要性也随之消失,因此宏观调控型税收具有更强的临时性。其次,二者适用范围不同。为了保持税收中性,财政收入型税收应尽量实现“宽税基,低税率”的标准,在保证国家财政收入实现的同时,不给纳税人增加过重的经济负担,不影响纳税人正常的经济决策。而宏观调控型税收开征的目的就是为了引导特定纳税人的行为方向,刻意拉开纳税人与非纳税人之间的成本差距,以实现调控目的,因此其征税范围相对于财政收入型税收更窄。第三,二者可税性基础不同。“国家征税通常要考虑两个方面,一方面是经济上的可能性与可行性,这可称之为‘经济上的可税性’;另一方面,是法律上的合理性与合法性,这称之为‘法律上的可税性’。一般说来,国家征税应从课税对象的收益性和公益性两个方面考虑对象的可税性问题,即主体有收益且该收益不以公益为目的则应被征税。”^[5] 这种可税性标准的观点适用于财政收入型税收。宏观调控型税收因其目的不同,应该考察的可税基础也必然存在区别。宏观调控型税收的目的是引导市场主体选择国家意欲引导的行为方向,因此,宏观调控型税收的可税性基础首先是市场主体特定行为的存在,其次是该行为有被引导的可能性。

环境税是在当今经济快速发展,二氧化碳排放超标导致的环境恶化的背景下,为实现对企业污染物排放的控制,对空气质量的保护而选择的宏观调控措施。反过来说,如果没有节能减排的实际需要,环

境税则没有可税性基础。环境税具有上述宏观调控型税收的基本特征:首先,环境税的开征会导致排污行为的减少,而排污行为减少直接缩小了环境税税基,因此该税种存在的必要性会因其开征目的的实现而逐渐减弱。其次,根据“污染者付费原则”,环境税是对污染者征收的一种税,根据现有研究,大部分学者都同意环境税的纳税人是各类排污企业^[6]。因此,环境税适用范围具有限制性。第三,环境税开征是为了以增加排污者排污成本的方式引导污染者将排污控制在合理范围之内,当排污者排污的成本大于其采取措施减少排污所消耗的成本时,排污者会选择采用积极手段控制排污。因此,对排污企业开征环境税即具有引导行动的主观动机,又具备引导行为的客观可能性,符合调控税的第三个特征。综上所述,环境税属于典型的宏观调控型税收。而宏观调控型税收无论在建制的基本原则还是具体的框架设计上都应保持与传统财政收入型税收不同的特质,否则难以实现其调控目标。

二 环境税建制的基本原则

(一)效率优先原则

在解决环境问题的过程中,效率与公平两种不同的目标常呈现出此消彼长的状态。很多时候国际国内的改善环境的努力都被要求公平承担环境责任的争议过程所挟持。例如京都议定书由于强调发达国家的责任而为美国所反对,多哈会议上更是发生加拿大、日本等国退出合作的情况。这种效率与公平目标无法达成平衡的状态使得国际环境合作收效甚微。同样的情形在各国内部发生,不同地区、不同企业都试图获得搭便车的机会,不愿意承担更多的环境责任,忽视了环境问题作为一种急剧扩散的世界难题所面临的紧迫性。在国际国内环境急剧恶化的大背景下,法律制度的设计更多考虑到发展公平的问题。事实上,“在气候变化的语境下,第一步目标是保证未来,地球的环境不应被讨价还价的过程所挟持。”^[7]如果不首先解决全球碳排放减少的根本问题,各国之间的碳义务公平根本无从谈起,因此在公平与效率的关系中,效率在环境税问题上处于序列上的优先地位,开征全国统一环境税本来就是以效率原则为基本出发点的,环境税的制度设计应首先考虑能否降低污染排放总量,其次再考虑不同主体之间责任分配是否公平的问题。

(二)专款专用原则

如前文所述,宏观调控型税收是在国家财政收入已经得到保障的基础上,针对市场发展出现的消极现象而开征的特定目的税收类型。环境税通过对产生环境负面影响的活动征税,将其外部性成本部分或全部内部化,通过激励生产者和消费者改变原有有害环境的生产或消费模式,最终达到改善环境的目的。因此根据环境税开征的目的与环境税的本质属性,国家不能成为环境税资金关系中的利益主体,环境税收入应隔离在财政总收入之外进行分配,防止对政府产生“以宏观调控之名,行财政积累之实”的负面激励。

环境税坚持专款专用原则主要是为了将财政收入型税收和宏观调控型税收进行有效的分离,将政府的财政利益排除在环境税之外,进而有效率地解决环境问题。目前绝大多数开征了环境税的国家都确立了专款专用的环境税收入使用制度^[8],例如在加拿大的魁北克省,将征收的环境税收入专用于对可再生能源的投资;荷兰、瑞典等国家的环境税收入都纳入专用基金,用于环境保护开支;法国95%的环境税收入都有国家或者跨地区的机构进行专款专用^{[9]45-83}。专款专用税相对于一般税收而言具有不可替代的优点:首先,专款专用税作为一种纳税人用税监督权的有效控制模式,通过确定与政府提供的公共产品和服务正相关的税基使其和政府提供的公共产品形成互补关系,纳税人可以通过缴纳相关税款的行为回应政府提供的公共产品数量的增减,从而纳税人能够通过其缴纳税款的行为直接对政府提供公共产品提供激励^[10]。其次,环境税收入直接用于环境保护项目支出,有利于加速达到其开征目的;再次,将环境税收入用于弥补因为该税固有的累退性^①缺陷,能够平衡环境税效率与公平的矛

① 累退性是指纳税人的税负随着收入的增加负担变小,税收的累退性因为违背了量能课税原则,因此是一种消极的税制后果。在环境税中,由于纳税人的基础能源消耗量是不可避免的,因此,收入低的纳税人与收入高的纳税人在能源的总消耗量上并没有太大区别,但是其税收负担在他们的总收入中所占比重是随着收入的增加而减少的,因此具有累退性。

盾;最后,将环境税收入专款专用,更有利于该税种在目的实现之后顺利退出税收体系。如果环境税收入统一纳入现有统一财政收入账户,当排污减少,环境税税基缩小时,政府有可能通过增加税率或者扩大该税的适用范围的方式来阻止该税种退出,这势必侵害纳税人的财产权利。而在专款专用机制下,政府无法从环境税收入中获得额外的利益,则不会有积极性来扩张环境税的适用,这样环境税在完成自身使命之后自动退出税收体系,即有效实现了开征目的,又保护了市场主体的合法财产权。

(三) 收支统一原则

一般而言,财政收入型税收采用统收统支的方式来实现资金的统筹,以宽税基的方式获得“收入”,维持税的中性,保证正常的经济运转,同时以预算的方式统筹将经费配置到各个具体的部门,实现公共服务的持续协调运行。环境税由于其明确的调控目的,一方面通过增加纳税人污染成本的方式来将污染外部性内部化,另一方面还以有针对性的支出方向和途径来加强激励效果,如用环境税收入进行环保基础设施投入、奖励排污减排企业、平衡消费者的累退效应等,因此,环境税支出的正当性直接决定了环境税开征的效果,甚至间接决定了其收入的正当性。从这一意义上来说,环境税的“收入”与“支出”是该税种不可割裂、相辅相成的两个方面。环境税的“收支合一”原则强调将“收入”与“分配”制度应该在同一部环境税立法中以规定,并建立二者之间系统内和谐机制。由此可见,环境税的收支合一原则具体体现为:首先,环境税法律制度设计应突破传统的税法要素框架,而由“环境税收入制度”和“环境税支出制度”两个大的部分构成。其次,环境税的收支主体应突破传统的税务机关与财政机关分立的模式,可以考虑采用专门机构适用专门的环境税法对环境税进行管理,保证专款专用。再次,环境税的收支过程应保证公众参与,既要设计合理的收入监督机制,更要强调支出的公众监督。

除了上述三个基本原则之外,环境税设计还应该坚持税基选择中的“关联原则”、弊害消除中的“缓解原则”、执法过程中的“协调原则”等具体原则^[11]。

三 环境税制度的基本框架

(一) 环境税收入制度基本法律要素

1. 征税范围

环境税的征收应坚持“污染者负担原则(Polluter Pays Principle)”^①,原则上应根据碳排放量的标准从量征收。然而由于碳排放具有普遍性,大到生产企业,小到公民生活都无法回避这个问题,如果普遍征收,则税基过宽,无法形成对重点排污主体的行为激励,同时还为税款增收增加了难度。因此,为了征税效率,宜对“污染者负担原则”中的“污染者”给予具体的界定。将环境税的征税范围限定于直接向环境排污的生产者是比较合适的做法,一方面,生产者是最集中向环境排污的主体,向其征收环境税具有直接的激励效用;另一方面,生产者支付环境税后,势必将税收负担计入产品成本层层转嫁,最终负税人成为消费者,这样又会间接诱导消费者选择价格较低的低碳产品,在没有替代产品的情况下,也会自动缩减高碳产品使用的积极性。从环境税发达国家的经验看,环境税征收范围主要集中在石油及石油类能源产品(包括柴油及各类成品油)、天然气、煤炭和电力行业^[6]。鉴于我国企业分布广泛,宜在环境税法中将征税范围作原则性规定之后,将具体列举行业或企业的立法权授权给国务院行使,以更灵活地应对环境税适用范围的变动性要求。

2. 税率

环境税的税率设计应该兼顾立法目标和纳税人的承受能力。就税率形式而言,宜采用传统资源税相同的从量定额税率为主,比例税率为辅的形式。就税率额度而言,应区分不同的行业实行差别税率,同时应谨慎对待企业的承受力,在企业的成本承受范围之类确定税率额度。在环境税法中可以确定一个统一的最低税率标准,再根据不同行业,不同地区的具体情形,授权国务院具体规定。

3. 免征额

^① 该原则由 OECD 于 1972 年首次提出,其核心内容是要求所有的污染者必须为其所造成的环境污染直接或间接地负担费用,即污染环境造成的损失及治理环境的费用应由污染者来负担,而不应该转嫁给国家、社会或者其他人。

如果对所有产品的生产者无一例外地征收环境税,同样会降低征税效率,同时也无法形成差别对待的激励效果。事实上,大多数开征环境税的国家都并非针对所有企业进行无差别的环境税征收。例如澳大利亚的环境税征收对象是内国500家最大的碳排放企业^[12]。我国企业众多,竞争激烈,不宜采用相同做法,但是我国环境税法可以根据污染总量的承受额,对企业确定一个基准碳排放标准,在此基础上对排污企业上一年度的超标排放额定额征收环境税。值得注意的是,该排放基准不同于环境行政管理中的排污量基准,后者是国家根据本国可承受的排污量设定的最高基准,超过该最高基准则应承担相应的行政甚至刑事责任。而环境税基准为环境税的起征点,对于未达到该起征点的排污确定为免税排污,超过该标准的则按照排污额总量从量征收环境税。

除此之外,环境税的纳税时间、纳税地点等要素并无特殊之处,可以参考其他税种的确定方式加以规定。

(二) 环境税支出制度基本法律要素

如果仅有环境税征收机制,环境税开征的必要性还存在较大的争议。赞成者认为,环境税立法是应对气候变化的需要,是推进我国节能减排工作的重要抓手;反对者认为,环境税立法会增加企业负担,降低企业的竞争力等等^[13]。企业对生产要素的价格变动都有必要的敏感,会借助各种因应策略来抵消或转移由生产要素价格上涨引起的成本上涨,这是任何理性市场主体的必然反应。因此,如果意图良好的法律机制导致某类成本上升,同时又没有从整体主义的视角防止这一成本外部化,那么精心设计的法律机制安排亦会产生消极的利益再分配后果。对于环境税而言,支出制度既是环境税调节功能得以发挥的必要条件,也是纳税人用税监督权的具体体现,从这一意义上来说,环境税的支出制度是环境税整体设计必不可少的组成部分。在环境税支出机制中,必须明确支出主体、支出范围等方面的问题。

1. 支出主体

如前所述,环境税收入不宜纳入统一财政收入进行管理。为了避免环境税收支中的权力滥用,环境税的支出主体应包括支出决策主体、支出执行主体、支出监督主体三个部分。三者之间即相互依存又相互独立。

环境税的支出决策主体应为由政府环保部门、纳税人代表、公众代表所共同组成的委员会。该委员会为隶属于各级政府的会议体机构,以年度例会为基本形式、临时例会为例外形式来确定环境税支出的具体内容。为了更好实现专款专用原则,应由政府指定的基金管理机构来统一管理环境税收入,具体执行上述决策委员会所作出的具体环境税支出决策。环境税的监督主体应赋予包括环境税纳税人在内的所有纳税人,监督主体可以以“纳税人”的身份依法定程序提请决策主体和执行主体公开信息,也可以提起纳税人诉讼。

2. 支出范围

“结合主要国家的实践做法,环境税收入的使用按照其使用用途和投向划分,可以分为用于环境保护、降低劳工税和所得税有关扭曲性税收负担、用于增加公共开支以及降低公共部门财政赤字等四类。”^[14]然而如前所述,环境税开征有其不同于财政收入的调控目的。若将环境税收入的支出范围扩大到环境保护之外的范围,则会从根本上淡化环境税开征的目的,混淆财政型税收与宏观调控型税收之间的根本区别。在这一意义上,笔者认为环境税支出的范围应限定与环境保护的领域,按照支出的具体范围可以将范围细分为以下类型:

(1) 环境基础建设投资。环境税收入应纳入国家专款专用账户,按照法定比例每年提取一定的金额用于全国性的环境基础建设投资,包括对各种环境保护项目的投资、对替代性能源的开发和利用投资、对排污净化工程建设的投资等。

(2) 区域性返还。在国际税法的研究中,有学者指出“世界上最大的排放国因为被豁免或者未参与京都议定书而不受制约,加之发展中国家基于人口及经济快速增长而导致污染物加剧,使得该议定书在解决气候问题上无所作为。如果能够在各成员国保证其财政收入的前提下,建立起统一的环境税制度,让污染者为其行为埋单,再根据人口比例向各国政府分配该项税收,会使得快速发展的发展中国家和美国都更容易接受这一统一的环境税框架,而较快达成对环境保护的合作。”^[6]该思路同样可以运用于内国环境税

设计框架中。由于各地区享有的自然资源情况各不相同,行业的分布与当地的自然条件密切相关。按照排污量普遍征收环境税固然是一种效率优先的考虑,但是,由此可能会引起过于悬殊的地区间税收负担差异。一些能源大省由此整体发展负担加重,而另一些以绿色产业见长的地区则由此得到更多的发展便利。虽然这种税负安排理论上能够促使企业完成产业转型,实现绿色发展,但是源于先天地域差异而存在的产业结构不可能彻底调整。因此,如果没有相应的平衡措施,则很可能引发纳税人对该税种的抵制情绪,纳税人会采用各种手段偷逃税收,而地方政府基于该税种可能给当地带来竞争负面影响,则很有可能为这些企业的偷逃税款的行为提供相应的便利。而如果能够按照各地人口规模返还部分环境税给地方政府,则能在某种程度上缓解地方发展的压力,平衡环境税开征所带来的地方竞争差距。

(3)奖励性返还。如果企业或者个人积极采取行动降低了碳排放的浓度,政府可以支付给该企业或个人负环境税。这是环境税激励的另一个方面,如果企业排放额低于法定免征额,可以在按照其碳排放与法定免征额的差额向企业按照环境税税率标准支付负环境税。对于个人同样可以进行相应的环境税激励,不过针对个人的激励不可能像企业同样的方式完成,只能从个人购买能源的价款中进行调整。如将日用能源设置低使用量,基本使用量,高使用量等不同标准,不同标准设置不同的价格,基本使用量以下的价格应低于成本价,由政府对该成本损失予以补贴,若个人日常能源使用处于低使用量以下,则仅需支付低于成本的价款,这实质上属于一种间接奖励性返还。

四 余 论

有学者指出,为了平衡环境税带来的竞争压力,应该对能源密集型工业和面临较强国际竞争的企业进行相应的税收优惠^[6]。然而笔者认为,在环境税系统中应该慎用税收优惠措施。能源密集型工业本来就是高污染行业,对其实施环境税优惠,直接抵消了环境税的开征目的。而“面临较强国际竞争的企业”本身难以界定,容易造成实践中的征税混乱。在实现了环境税收入和支出机制统一安排的情况下,应尽量缩小环境税税收优惠的适用范围。

参考文献:

- [1] 李传轩. 气候变化背景下的碳税立法:必要性与可行性[J]. 甘肃政法学院学报,2010(5):11-15.
- [2] Andrea Baranzini, Jose Goldemberg, Stefan Speck. A future for carborn Tax[J]. Ecological economics,2000(3):395-412.
- [3] (日)金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌,郑林根,等译. 北京:法律出版社,2004.
- [4] 魏俊. 我国税权研究的实践论问题探讨[J]. 法学论坛,2012(5):128-134.
- [5] 张守文. 财税法疏议[M]. 北京:北京大学出版社,2005.
- [6] 李传轩. 应对气候变化的碳税立法框架研究[J]. 法学杂志,2010(6):20-22.
- [7] Yoram Margalioth. Tax Policy Analysis of Climate Change[J]. Tax Law Review,2011(1):23-42.
- [8] 肖加元. 欧盟水排污税制国际比较与借鉴[J]. 中南财经政法大学学报,2013(2):76-82.
- [9] Xavier Delache. Implementing ecotaxes in France: some issues, Environmental Tax& Charges: National Experience &Plans [R]. Dublin,1996.
- [10] 陆 佳. 专款专用税:税法学视角下用税监督权的建构进路[J]. 现代法学,2010(2):44-53.
- [11] 王 慧. 论环境税的立法策略和立法原则[J]. 税务与经济,2010(5):104-108.
- [12] 陈 晖. 澳大利亚碳税立法及其影响[J]. 电力与能源,2012(2):6-9.
- [13] 张梓太. 关于我国碳税立法的几点思考[J]. 法学杂志,2010(2)98-100.
- [14] 李传轩. 环境税收入使用法律制度研究[J]. 当代法学,2011(1):139-144.

(责任校对 朱正余)