



环境税整体化研究

——一种税理、法理与技术整合的视角

An Integrated Research on Environment Tax

——A Perspective of Taxation, Jurisprudence and
Technology Integration

叶金育 著



环境税整体化研究

——一种税理、法理与技术整合的视角

An Integrated Research on Environment Tax

——A Perspective of Taxation, Jurisprudence and
Technology Integration

叶金育 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

环境税整体化研究：一种税理、法理与技术整合的
视角 / 叶金育著. -- 北京：法律出版社，2018

ISBN 978 - 7 - 5197 - 2678 - 2

I. ①环… II. ①叶… III. ①环境税—税法—研究
IV. ①D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 206211 号

环境税整体化研究

——一种税理、法理与技术整合的视角

HUANJINGSHUI ZHENGTIHUA YANJIU

—YIZHONG SHULI, FALI YU JISHU ZHENGHE DE SHIJIAO

叶金育 著

策划编辑 陈 妮

责任编辑 陈 妮

装帧设计 李 瞻

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 北京虎彩文化传播有限公司

责任校对 李景美

责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经法治出版分社

开本 720 毫米×960 毫米 1/16

印张 22.5

字数 370 千

版本 2018 年 12 月第 1 版

印次 2018 年 12 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话：

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-83938334/8335

上海分公司/021-62071639/1636

西安分公司/029-85330678

深圳分公司/0755-83072995

重庆分公司/023-67453036

书号:ISBN 978-7-5197-2678-2

定价:90.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)



基金项目

国家社会科学基金后期资助项目，项目批准号：15FFX047

序

环境税属于税捐的一种。就经济上观点而言,环境保护不应仅单纯通过管制法规加以确保,而也有必要通过“市场诱导之手段工具”加以补充性的确保。由于危害环境行为之结果,很难归属原因于特定的个人或群体,因此,通常课征“环境税”比课征“环境受益负担”(规费或受益负担)或“环境特别公课”更容易正当化。就性质上观点而言,环境税作为特定的社会目的税,并非完全以管制为目的,但有诱导行为的效果。环境税对危害环境之行为,课以税捐负担,或督促其改善环保标准,并附带地获得税捐收入。因此,虽环境税违反量能课税原则是既成事实,但可以“等价原则”(量益原则或受益负担原则)加以正当化,即纳税人应负担危害环境之责任。

环境税的独特性质与复杂机理,不仅造就了其外部成本内部化的目标定位,而且孕育了节约能源与对应减税措施(双重红利)的制度功效。但环境税因影响物价而可能危及基本生存权,因影响国际竞争力而可能冲击税制中立性原则,因双重负担问题而可能有违比例原则等学界争议未曾间断过,凡此都警示环境税制设计与运行过程中,不宜在社会目的税方向上走得太远,更不宜挟持“社会目的”而践踏税之事物本质和普适性原理。确如作者所言:“环境税是税,具有税的共性和区别于其他政策工具的特性。环境税又不只是税,它是具有环境保护功能的特定目的税。”无论是环境税收立法,还是环境税法的规范实施,乃至环境税法规则的解释,都必须铭记这一点。否则,即便创设了环境税制度,出台了环境税收法律,也未必能通过税捐负担而达成立法者所追求之环境友善行为之目的。

显然,作者较娴熟地掌握了环境税“是税,又不是税”的事物本质,较好地诠释和提升了学界对环境税法的整体化认识水平。本书是作者继《税法整体化研究:一个法际整合的视角》之后又一本冠名“整体化”的专著,具有重要意义。万物世界,并非孤立存在,而是彼此相连,终成整体。从整体化角度观测税法,是一种值得肯认的思路,也是一种非常高明的方法。比照作者的两部税法整体化专著,我以为《税法整体化研究:一个法际整合的视角》提供了一种观察税法与相关部门法之间关系的方法,展示了税法场域中“法际整合”的立体镜像。与之不同,《环境税整体化研究——一种

税理、法理与技术整合的视角》供给了一种认知单行税的框架、方法和思路,展示了单行税制内部各大元素之间的互动图景。前者可堪为税法的外向景观,后者可视为税法的内向机理,两者共同筑就了税法的整体化印记。

难能可贵的是,《环境税整体化研究——一种税理、法理与技术整合的视角》一书虽聚焦环境税研究,但作者并未停留在简单的“就事论事”层级,而是越发注重环境税理、法理与技术的交互融通研究,格外关注环境税制构件与税之认知方法论的整体联动研究。即全面审视环境税法价值,在其约束下科学厘定环境税立法目的,进而建构环境税法原则、形塑环境税立法模式,统领环境税构成要件和具体制度的设计,最终形成环境税“法价值→立法目的→税法原则→立法模式→构成要件→具体制度”的交互链条和整体框架。这一架构不仅切合了环境税的运作机理,而且吻合了社会公众认知任何一个单行税种的基本思路。因为不管是社会目的为主的部门税法,还是财政收入主导的部门税法,一般都会遵守如下共通之逻辑:从税法价值和立法目的导入,通过税法原则和立法模式的转介,落笔于构成要件和具体制度。沿此逻辑,公众便可大体掌握任何一个单行税种的基本概貌,也可总体知晓任何一个部门税法的运行机理。从这个角度上说,本书不仅是一本环境税法专论,也是一本普适性的部门税法认知方法论。这是本书的特色,也是作者的贡献。

近十年来,我常往来于大陆各大高校,对金育老师也有所了解,但未将其人与其名对应起来。2017年8月至2018年1月,金育老师应邀访学我所任职的东吴大学法学院,通过半年以来近距离观察他的求学与研究、讨论与发言,越发感受到他对学术的爱好和追求,也格外欣赏他的学术洞察力和创新力。金育老师师从中山大学法学院杨小强教授和武汉大学法学院熊伟教授,两位大陆税法名师对他影响不小。相信他未来可以做出更大成绩。

值此之际,恭贺金育老师的新作问世!期待未来能有更多的新著出版。借此机会,特别推荐有志于税法事业的人士阅读本书。

陳清秀

于东吴大学法学院研究室

2018.2.12

导 论 / 1

第一章 环境税价值整合:在环境法与税法之间 / 11

一、问题意向 / 11

二、环境问题的治理手段述描:转型中的环境法与税法 / 12

(一) 环境法与税法的各自向度 / 12

(二) 环境法与税法的互动:连接生态和经济 / 13

三、环境法与税法理念的交错与整合 / 15

(一) 量能课税:税法理念渗入环境法 / 15

(二) 可持续发展:环境法理念影响税法 / 19

四、法际整合下规制工具选择的考量基准 / 21

(一) 规制工具选择的影响因素:以车船税定性为中心 / 22

(二) 规制工具选择的基准与立场 / 27

五、规制工具选择的整体布局:以环境财政工具为中心 / 29

(一) 第一层次:加大税制绿化度 / 30

(二) 第二层次:逐步实施环境税 / 32

(三) 第三层次:合理配置规制工具 / 36

第二章 环境税立法目的:从形式诉求到实质要义 / 39

一、问题意向 / 39

二、目的条款:环境税立法目的的形式诉求 / 40

三、立法目的:环境税法目的条款的内容选择 / 45

(一) 可供选择的立法目的 / 45

(二) 目的选择的考量基准 / 48

四、中国径路:环境税立法目的的实质要义 / 52

(一) 首位立法目的:环境保护 / 53

(二) 次位立法目的:财政收入 / 54

(三) 环境保护与财政之限度:纳税人权利保护 / 56

五、结语 / 58

第三章 环境税法原则：从量能课税到量益课税 / 59

一、问题意向 / 59

二、税法建制原则之传统核心：量能课税 / 61

（一）从税收正义到税法建制原则 / 61

（二）量能课税原则的核心位置 / 64

（三）量能课税的度衡基准 / 66

三、量能课税之于环境税：度衡不能与逻辑不合 / 70

（一）环境税“归责→应益”的制度逻辑 / 70

（二）量能课税之于环境税：“归责”不能 / 84

（三）量能课税之于环境税：“应益”不合 / 87

四、量益课税原则的环境税证立 / 90

（一）证立前提：量益课税的语词表达 / 91

（二）证立路径：从环境责任到量益课税 / 93

（三）证立逻辑：从立法目的到税制机理 / 96

五、量益课税与环境税之体系互动 / 105

（一）资源税/能源税：使用者负税原则 / 107

（二）污染税：污染者负税 / 108

（三）生态补偿税等：受益者负税 / 111

六、量益课税与环境税制的交互共进 / 113

（一）量益课税推动环境税制体系化 / 113

（二）量益课税填补环境税制漏洞 / 116

（三）环境税制深化量益课税原则 / 121

第四章 环境税立法模式——以污染税统一立法为依归 / 126

一、问题意向 / 126

二、环境税立法模式的中国进路 / 128

（一）政策文本中的环境税语词 / 129

（二）污染税的内在机理：一体化的排放税和产品税 / 134

（三）污染税统一立法的提出 / 137

三、污染税统一立法的论证 / 138

（一）统一立法与税权控制 / 139

（二）统一立法与税制简化 / 142

（三）统一立法的实践考察：以荷兰环境税立法为借镜 / 145

四、污染税统一立法的展开：以《环境保护税法》的制定为基点 / 148

（一）污染排放课税：排污费改税的立法进阶 / 149

(二)污染产品课税:从消费税到环境税 / 152

(三)《环境保护税法》的制定 / 165

第五章 环境税构成要件——以税收构成三维理论为核心 / 174

一、问题背景与研究意向 / 174

二、税收构成要件:一个被误读的理论体系 / 177

三、税收构成理论再造的根基 / 181

(一)税收构成理论的法定基石 / 181

(二)税收构成理论的体系思维 / 184

(三)税收构成要件的机能转向 / 187

四、税收构成三维理论的提出与证成 / 189

(一)税收构成三维理论之建构 / 189

(二)三维理论的层级诠释与逻辑证成 / 191

五、三维理论的环境税面向:作为法学方法论的一体适用 / 205

(一)面向环境税法的三维理论 / 206

(二)三维理论的环境税机理 / 208

六、三维理论的环境税调适:基于污染排放税要素之分析 / 210

(一)相同的“方面”与“要件” / 211

(二)不完全一样的“构成要件要素” / 212

第六章 整体化视域下的环境税税制设计——以污染排放税制要素选择为样本 / 217

一、问题意向 / 217

二、定性要素系统设计 / 219

(一)税收客体/税目 / 219

(二)税收客体归属 / 235

(三)纳税主体 / 237

三、定量要素系统设计 / 242

(一)计税依据 / 243

(二)税率 / 252

(三)税收特别措施 / 264

(四)纳税义务发生时间 / 276

四、征管规则设计:以征管机制创新为中心 / 281

第七章 环境税的法际互动与制度协调——以环境税、消费税与资源税协同规制为中心 / 293

- 一、问题意向 / 293
- 二、分析起点:知识整合视角下的“领域法学” / 295
 - (一)科际整合与学科交叉 / 296
 - (二)税法交叉:“领域法学”的整合思维 / 298
- 三、税法整合:环境相关税的机理描述 / 301
- 四、目的交叉:环境相关税的目的考察 / 305
 - (一)环境税立法目的:从环境保护到纳税人权利保护 / 306
 - (二)消费税立法目的:从财政收入到环境保护 / 307
 - (三)资源税立法目的:从级差收入调节到环境保护 / 309
- 五、税制重叠:目的交织下的税目冲突 / 311
- 六、制度协调:环境相关税法的分界基准 / 314
 - (一)税制协调核心标尺:环境相关税的目的序位 / 315
 - (二)税制协调辅助设施:环境相关税的征管技术 / 316

第八章 环境税立法在中国——从《环境保护税法(征求意见稿)》到《环境保护税法》 / 319

- 一、环境保护税立法中的程序进位 / 319
- 二、《环境保护税法》中的“政策变迁” / 324
- 三、“排污费”改“税”规范述评 / 331
- 四、《环境保护税法》的进步空间 / 335
 - (一)立法目的 / 336
 - (二)税名、征税范围与税目 / 337
 - (三)税收减免 / 339
 - (四)激励与惩罚机理 / 340
 - (五)征管机制 / 341
 - (六)税负测度与权力配置 / 343
 - (七)支出与用途 / 344
 - (八)政策工具协调 / 345

后记 / 347

导 论

当今世界已经是信息化时代,人类的生活方式和活动范围同以往任何时代相比都发生了翻天覆地的变化,人类的足迹已经遍及地球的各个角落并不断向外太空延伸。科学技术日新月异,生产力水平不断提高,人类与自然环境的关系呈现崭新的态势,自然环境既是人类的原料地和垃圾堆放场所,又是人类赖以生存的空间。人类已经意识到自然环境的改变会从各个层面、以各种各样的方式影响和改变人类的生存状况,以各种各样的方式影响人类经济利益的获得。于是,环境利益已经成为各个层面上的经济主体追求的重要目标,因为环境利益就是环境给人类带来的好处,主要体现在环境给人们带来的经济利益的获得,以及环境在经济利益获得中发挥的作用。环境利益的核心是环境在经济活动过程中带来的经济净收益,即环境带来的利益。环境利益主要包括自然禀赋的利益和创造的利益。前者主要包括无偿提供投入品、自然环境、环境自净能力(接收废弃物)和地理因素,后者主要包括自然环境的保护、废弃物的治理(环境修复)和人工环境的创造。^①

无论是自然禀赋的环境利益,还是创造的环境利益,之所以成为各类主体追逐的目标,概因于环境所能起到的作为经济活动过程载体的功能。毕竟,人们从事经济活动,其重要目标都在于以最小的耗费,获取最大的经济利益,从而实现经济利益的最优配置。在这一过程中,环境所能起到的作用不可估量。在法学视野中,环境一般是指影响人类生存和发展的各种天然的和经过人工改造的自然因素的总体,包括大气、水、海洋、土地、矿藏、森林、草原、湿地、野生生物、自然遗迹、人文遗迹、自然保护区、风景名胜、城市和乡村等。^② 在经济学中,环境也被视为能够提供一系列服务的综合资产。环境确实是一种非常特殊的资产,它不仅为我们提供美学上的愉悦和维持生存的生命保障系统,而且为经济提供原材料和能量。其中,原材料可以通过生产过程转化为消费品,而能量使这一转化过程顺利进行。最终,这些原材料和能量以废物的形式返回到环境中(如图 0-1 所

① 参见严法善、刘会齐:《环境利益论》,复旦大学出版社 2010 年版,第 2 页、第 35~39 页。

② 参见《环境保护法》第 2 条。

示)。当然,过多的废物会使环境资产贬值:当废物超出自然的吸收能力时,废物会减少环境资产所能提供的服务。例如,大气污染可能引起呼吸系统疾病,污染的饮用水会引致癌症,气候变化会导致海平面上升等。此类现象显然与人类希望环境资产增值或者至少避免不当贬值的愿景相左。^①

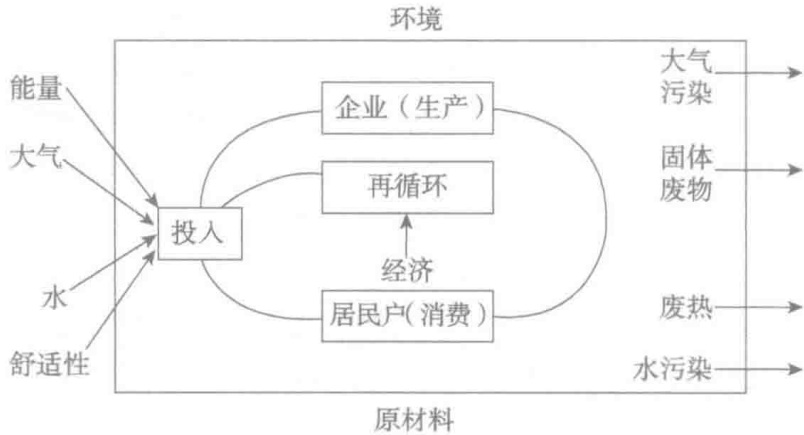


图 0-1 经济系统与环境

从客观上说,环境的确能为人类带来利益,只是一旦过度使用和透支环境,环境利益便会滋生严重的环境问题。总体来说,“人类活动引起环境问题大体上可分为两大类:环境污染和环境破坏”。^② 近几十年来,环境污染和环境破坏行为频繁发生,致使全球变暖、森林砍伐、酸雨、物种减少、臭氧层空洞、农药毒害和转基因食品等环境问题层出不穷,这些是使 20 世纪后半叶政治生活得到激活的议题,而且在当下 21 世纪依然如此。这是一个非同寻常的事件,而且以异常快的速度发生。甚至在 30 多年前,一个围绕着这些议题的政治运动的发展还是不可想象的。那时,人类对于它们(如农药毒害)的知识依然局限于少数科学家和更小范围的社会评论家,而对于其他问题(如全球变暖)则是一无所知。时至今日,环境问题已经成为困扰世界可持续发展的重大问题。保护环境业已成为国际社会普遍关注的焦点。^③ 在中国不断“崛起”的话语讨论中,过去 30 多年经济成就所承担的环境代价受到越来越多的关注。环境恶化引发的各种政治、经济

① 参见[美]汤姆·蒂滕伯格:《环境与自然资源经济学》(第 8 版),金志农、余发新等译,中国人民大学出版社 2011 年版,第 14~15 页。
② 彭峰:《环境法律制度比较研究》,法律出版社 2013 年版,第 1 页。
③ 参见朱家贤:《环境金融法研究》,法律出版社 2009 年版,“前言”第 1 页。

和社会问题被广泛视为中国在崛起道路上不得不面临的重大国内外挑战。^①

晚近几年,中国对生态文明建设和环境保护作出一系列“以污染减排、空气质量改善、生活饮用水安全保障、土壤环境保护、重金属污染防治、固体废物处理处置、化学品风险管理、农村环境保护、环境应急等影响科学发展和损害群众健康的突出环境问题为重点”的重大决策部署。例如,“全力打好环境治理攻坚战”“严格环保执法监管”“深化生态环保领域改革”“坚持预防为主,推动转方式调结构”“持续加大生态和农村环境保护”“加强环境保护宣传教育”等。各地区、各部门坚决贯彻落实,以改善环境质量为核心,着力解决突出环境问题,取得积极进展。即便如此,中国的环境保护仍然任重道远,环境质量依然需要努力提高。例如,2015年,全国338个地级以上城市平均超标天数比例为23.3%,其中轻度污染天数比例为15.9%,中度污染为4.2%,重度污染为2.5%,严重污染为0.7%。全国5118个地下水水质监测点中,水质为优良级的监测点比例为9.1%,良好级的监测点比例为25.0%,较好级的监测点比例为4.6%,较差级的监测点比例为42.5%,极差级的监测点比例为18.8%。^②环境问题不能再回避。

追根溯源,环境利益在本质上是一种公共物品或者公有资源。不仅任何人都不能阻止别人使用环境这一公共物品,获取环境利益,而且,一个人使用了环境并不减损其他人使用该公共物品的可能。作为公共物品的环境利益不存在最优配置问题,它可以任意使用,无须借助于市场,也无须借助于政府的规制就能很好地实现对人类各种需要的满足。^③

环境的公共物品秉性,使“对环境要素或环境整体质量的侵害,不仅损害生活于环境之中的个人利益,也损害人类作为一个群体的利益,包括人类社会所有的阶层或阶级,也包括当代人和后代人”。^④从这个角度上说,环境利益的本质是未来利益,即要解决可持续发展的问题。而“在一个由市场自由主义支配的世界上,可持续发展的前景是暗淡的,除非它能够表明环境保护对所有地方的商业收益率和经济增长都明显是有利的,而不仅

① 参见冉冉:《中国地方环境政治:政策与执行之间的距离》,中央编译出版社2015年版,第2~3页。

② 参见《国家环境保护标准“十二五”发展规划》(环发[2013]22号);原环境保护部(现为生态环境部)《2015年中国环境状况公报》,第1~5页。

③ 参见严法善、刘会齐:《环境利益论》,复旦大学出版社2010年版,第107~108页。

④ 廖华:《从环境法整体思维看环境利益的刑法保护》,中国社会科学出版社2010年版,第44~45页。

仅是这些竞争性的价值能够相互调和”。^①“当一个政府为保护环境迈出第一步的时候,它最初关注的是环境问题,因为污染源与损失之间的关系是清晰而确定的环境问题。最初注意的是大型工业工厂,它们排放的烟尘和污水会导致人们生病、使庄稼死亡或枯萎、腐蚀建筑物。这些与损失有着明显联系的污染源头通常是最容易控制的。随着时间的推移,大的污染源已经基本被清理干净了,注意力必然会逐渐转向更难清理的污染源。通常这些更难以处理的对环境造成损害的污染源属于风险领域,其特征是:时常会有污染物意外泄露。”^②在此种情境下,除了传统的行政管制和新兴的环境社会手段,环境经济手段逐渐为各国政府、国际社会所接受,也发挥着越来越重要的作用。

环境问题解决的难点在于,既要保护环境,又要维系经济发展。为了治理环境而断送经济发展之路并不现实,为了经济发展而置环境问题于不顾更是不理智。环境问题折射出经济发展与环境保护的内在矛盾。伴随着环境问题和环境治理的演进历程,行政管制、经济调节和社会动员先后出现。虽然它们相互之间仍然发挥着互补的作用,一种手段不可能完全替代另一种手段,但是,从整体来看,运用行政手段治理环境问题,容易滋生政府的寻租行为。同时,有的地方政府因为担心影响经济发展,也不愿意认真对待,有法不依、有案不查的现象严重。加之受认识能力局限和利益集团游说的影响,环境标准本身存在不科学和不及时的问题,行政手段之间的衔接和配套也存在问题,导致政府的执法成本高,随意性较大。特别是,行政手段比较僵硬,很难考虑企业之间的技术差异、成本和收益的差异,一旦标准确定,所有企业统一适用,将无法调动企业的积极性。借助社会手段,的确能够提高社会的环境保护意识;但社会手段并无强制性,举报、诉讼的成本十分高昂,短期内难以解决急迫的环境问题,尤其是对突发性环境公害更难以适用。相对于环境行政手段和社会手段,环境经济手段能产生更大的利益激励效果和效率弹性,并能够将环境的外部成本内化为经济主体的生产成本。经济手段的实质是内化经济主体的环境外部性,确保环境资源的合理使用代价,建立有效的激励和约束机制。不仅如此,经济手段还可以给政府带来财政收入,使其掌握主动权,在环境治理方面获

① [澳]约翰·德赖泽克:《地球政治学:环境话语》,蒯雪春、郭晨星译,山东大学出版社2012年版,第158页。

② [美]查尔斯·D. 科尔斯塔德:《环境经济学》(第2版),彭超、傅晋华译,中国人民大学出版社2016年版,第355页。

得更多的资金。^①

正因如此,经济手段已经成为环境治理的关键性手段。从实践运用来看,运用经济手段来刺激环境污染治理和资源保护,可以有多种制度安排。其中,最为显著的就是环境税的征收。一方面,作为防治污染改善环境的经济手段,环境税的根本目的不在于课税,而在于利用价值规律,通过征收适当税额,给损害环境的单位或个人以外在的经济压力,促使其节约和综合利用资源、减少或消除环境损害,达到保护和持续发展的目的。^② 鉴于此,环境税更似一种基于公共环境财产权而构建的价格调节机制。^③ 这一机制生长于环境保护与经济发展这一内生矛盾,注定其与众不同,也使传统以财政收入为目的而构建的税法原理与税制机理陷入了困境。另一方面,环境税也为既有税法理论和税制规则的自省和调适提供了难得的契机和参照。税法原理要想发展、税收制度设计要想突破,就必须注重新型交易和新兴现象的有效规制和深度回应。一个国家税法原理和税制设计先进与否、成熟与否,很大程度上体现为它们对新兴交易和新型现象的回应力和解释力。基于此,在环境问题的撞击下,“绿化”既有税制、调整相应税法原理已成为不可扭转之趋势。世界如此,中国也不例外。

我国现行税法体系中既有直接“渗透环境因素”的车船税法、消费税法,又有“楔入环境特别规则”的企业所得税法和增值税法等。前者例如,消费税法将成品油、实木地板、木质一次性筷子、电池、涂料等纳入课税范围,从导引理性消费的角度践行了税制“绿化”;后者例如,增值税法针对符合条件的综合资源利用产品及劳务赋予退税和免税待遇,都不同程度“绿化”了刚性的增值税法规则。但不管这些税制如何“绿化”,都不可能背离财政收入的本体功能,也不太可能过度偏离量能课税原则的刚性约束。“绿化”也只能是在财政收入目的主导、量能课税原则指引的前提下进行。正因如此,现行税制回应环境问题的能力先天不足。与财政性税收不同,环境税具有鲜明的特征。环境税是税,具有税的共性和区别于其他政策工具的特性。环境税又不只是税,它是具有环境保护功能的特定目的税。从税法价值的选择、立法目的的确定到税法原则的抉择、立法模式的

① 参见朱家贤:《环境金融法研究》,法律出版社2009年版,“前言”第1页;熊伟:《环境财政、法制创新与生态文明建设》,载《法学论坛》2014年第4期。

② 参见王彬辉:《基本环境法律价值——以环境法经济刺激制度为视角》,中国法制出版社2008年版,第81页、第184页。

③ See Daniel H. Cole, *Pollution and Property: Comparing Ownership Institutions for Environmental Protection*, Oxford City, Cambridge University Press, 2002, p. 14.

厘定,再到构成要件的建造、具体规则的设计,都与一般财政性税收存有不小差异。

例如,一般财政性税收不管如何抉择,都难逃财政收入目的的制约,而环境税虽然也会产生财政收入,但获取此种财政收入并非环境税的主导目的,而且环境税收入也不能任由政府调拨使用。同理,即便是基于形式上雷同的价值追求,也会有不完全一样的原则选择。例如,同样关注税收公平,一般财政性税收因追求最大限度的公平,故均会竭力恪守量能课税原则。而鉴于“归责”“应益”的二元税制机理,环境税虽也会努力实现税收的公平,但多数时候不得不放弃对税收公平的过度追求。这一选择终将使量能课税这一传统税法原则在环境税法领域失去地位,丧失往日的普适性,进而被量益课税原则所替代。税法价值、立法目的不同,税法原则、立法模式的差异,最终影响的是构成要件和具体制度的建构。凡此种均与环境税本源的累退性有关。从税源与税收客体的关联性上看,环境税具有强烈的累退性,可称为一种“以消灭自己为目的”的税。因为,在环境税法中,环境改善,往往伴随着环境税源的减损甚至枯竭,而税源枯竭终将导致环境税“无税可征”。一般财政性税收则恰好相反,它们“以获得财政收入为目的,故税目之选择,应能获得广大财源,最为理想”。^①换言之,在财政性税收领域,税收客体与税目选择越广,税源则越充裕,财政收入目的实现的难度也就越小。

由此可见,环境税制机理与一般财政性税制机理迥然不同。假如机械地套用一般税法原理设计环境税新规,注定难以应对日渐复杂和严峻的环境难题。尤其是近20年间,环境、知识产权、财税、金融、科技、互联网、军事、教育、体育、海洋、航天航空等经济社会和科技领域发生了急剧变化,这些领域所牵涉的政治、经济、社会等因素错综复杂,利益冲突乃至争讼层出不穷,制度框架和规制措施相对粗糙简陋,发生了诸多影响社会的重大事件或者重大问题。为从法学维度回应这些现实诉求,一批新兴学科、交叉学科应运而生;环境税法总体可以视为此类学科,因其衍生的环境税收法律现象具有复杂性、整合性、交叉性、开放性的特质,调整的社会关系也不具有单一性。^②因此,要想解决好环境问题,就必须突破既有的税制思路,其难度可想而知。在法学研究中,研究税法犹如“蜀道之难”,聚焦环境税法研究则更是“难于上青天”。

① 陈清秀:《税法各论》,法律出版社2016年版,第3~4页。

② 参见刘剑文:《论领域法学:一种立足新兴交叉领域的法学研究范式》,载《政法论丛》2016年第5期。

从现有文献来看,国内环境税研究的推进主要归功于经济学、环境政策学、环境管理学、法学等学科的努力与贡献。其中,经济学者们多以数字模型的构建研究环境税管理、效率与最优税制等问题(饶立新,2006年;刘凤良等,2009年)。环境政策学者们更擅长于比较不同的环境政策,概括环境税基本特点和优势(周国川,2005年)。而环境管理学科考虑更多的是,开征环境税对现有环境管理体系的影响(任雅娟等,2014年)以及基于实证数据而导出环境税的发展方向(吴健等,2013年)。概言之,经济学、环境政策学、环境管理等学科多采取定量研究方法观察环境税的效率与管理。相较于其他学科,法学界更习惯对环境税进行定性研究。研究成果主要呈现三个层次:

第一层次,单一维度的微观制度设计,鲜有涉猎立法目的与税法原则。此类文献较多,且多从征税范围切入。有学者将研究重点集中在排污税(邓保生,2014年)。另有学者将其推广至排污税、污染产品税、自然资源税、生态保护税等(李传轩,2011年)。也有学者主张应优先绿化资源税和消费税,再引入污染税、能源税等(陈盛光,2003年)。第二层次,论及环境税法原则,欠缺与具体制度的联动。此类文献较少,且多“点到即止”。有学者认为,应以税法基本原则为工具深入研究环境税本质,但并未展示二者如何互动(陈少英,2008年)。至于具体原则,有学者认为,应包括法定主义、公平原则和效率原则(焦盛荣,2009年)。另有学者则认为,还应考虑污染者负担原则和专款专用原则(付慧姝,2012年)。且已有学者尝试将量能课税与具体制度联动思考(徐成媛等,2015年)。第三层次,提及环境税立法目的,而未融合税法原则与具体制度。有学者认为,环境税立法必须明确立法目的(黄新华,2014年)。至于具体目的,有学者认为,更多的是基于环境目的(李慧玲,2007年)。也有学者认为,环境税既可筹集专项资金,又可提供一定的财政收入(杨朝飞等,2010年)。

环境税在国外多作为一种经济调控手段,被经济学者广泛研究,法律层面的研究文献较少。已有文献主要展现两种方向:其一,重点聚集环境税制设计研究。克劳蒂亚·亚历山德拉·迪亚斯·索阿雷斯(Claudia Alexandra Dias Soares,2011年)通过对丹麦的浪费税、葡萄牙的能源税等研究,总结出环境税的设计特点和主要制度。德克·海涅(Dirk Heine等,2012年)通过分析瑞典、德国、土耳其和越南的能源税改革,讨论环境税通过调整税率等要件,将污染的负外部行为内部化。其二,拓展关注环境税立法目的与税法原则研究。有学者基于税收中性原则,认为环境税在保护环境的同时减少了劳动方面的税收,并不能扩大财政收入(Ronnie SchÖb,