

绿色长三角建设与财税法治保障

欧阳天健

(华东政法大学,上海 200042)

内容提要:环境保护领域的“联保共治”是长三角一体化的主要目标,财税法治则是实现这一目标的主要路径。环境保护作为一种区域性公共产品,需要辅之以相应的公共财政予以保障。在绿色长三角建设的现实过程中,从税收征收的层面来看,长三角三省一市的环境保护税征收标准差异较大,易形成“环境税收洼地”;从财政支出的层面来看,环境保护事权与支出责任不匹配、财政分享机制不畅通等现象依然存在。究其困境的根源,主要在于财税法治不彰。因此,在未来的“区域合作法”“财政法”的立法过程中,应就区域环境合作的财政保障作出明确规定,并对地方政府予以充分的授权,使之能建构起征税标准协同、财政资源合理优化配置的财税保障体系,真正实现绿色长三角的建设目标。

关键词:长三角 环境保护 财税法治 制度供给

中图分类号:F127 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)03-0046-10

区域一体化是新时期我国改革开放“再出发”的重要举措。正如习近平总书记所强调的,在新时期我国要“实现区域良性互动,培育和发挥比较优势,加强区域优势互补,塑造区域协调发展新格局。”^[1]在诸多区域一体化项目中,长江三角洲区域一体化(以下简称“长三角一体化”)尤为引人注目,其作为我国新时期发展的“国家战略”,被中央定位为拉动经济的新的增长极,更成为经济发展方式转变的示范区。作为“两山理论”的提出地,长三角一体化必须坚持经济发展与环境保护并重思路,绝不能以牺牲环境为代价发展经济。近年来,伴随着整体性治理,长三角环境共管共治逐渐加强,环境质

量总体趋于好转,但区域生态绿色发展仍存在生态空间保护有待加强、环境改善压力依然巨大、治理能力有待提升等问题,制约了社会经济的进一步发展。^[2]透过现象看本质,在长三角一体化过程中,生态环境层面的诸多问题,归根结底与财税利益的不协调有关。“财政为庶政之母”,从财税法治的层面入手研究长三角区内生态环境问题,既与国家治理体系和治理能力现代化的大背景相契合,又是落实长三角“加强政策协同,在环境保护、财税分享……等政策领域建立政府间协商机制”的必然要求。^①故笔者以财税法治为研究的逻辑起点,检视绿色长三角建设中的财税法治困境,寻求化解困局之道,做

[收稿日期]2021-12-29

[作者简介]欧阳天健,经济法学院副教授,法学博士,研究方向为经济法、财税法。

[基金项目]本报告为“十一五”国家科技重大专项《水体污染控制与治理》第六主题下《水环境保护投融资政策与示范研究》课题(课题组长苏明,项目编号2008ZX07633-01)与上海市教育发展基金会晨光计划“长三角一体化中财税利益协调法治化问题研究”(19CC60)的阶段性成果。

①参见《长江三角洲区域一体化发展规划纲要》第九章第一节。

出路径设计。

一、绿色长三角建设的财税法治逻辑

据统计数据显示,2020年,长三角的区域经济总量达24.47万亿元,占全国经济总量的24%^①,是全国贡献强度最高的地区,同时也是全国能源消耗最大、污染排放水平最高、环境承载压力最大的地区之一。在建设绿色长三角的过程中,首先要对区内的环境治理逻辑予以理顺方能开展制度设计。

(一)环境保护的区域公共产品定位

1.环境保护的公共产品属性

生态环境问题是典型的负外部性问题。所谓负外部性问题,其实质是指在实际经济活动中,某一微观经济体的经济活动对其他微观经济主体产生影响,并且这种影响没有通过市场价格机制反映出来。生态环境成本对生产经营者而言,通常企业是不会自觉地将之纳入到私人成本之中的,这就需要政府“有形的手”的介入。马克思就在其《哥达纲领批判》中根据对社会发展所起作用的不同,将社会公共需求划分为两类:一类是为了维持共同生产条件产生的社会需求,是用于社会再生产的公共工程;另一类是为了维持社会存在的社会需求,是用于促进人的发展的公共事务。因此,马克思指出“从一个处于私人地位的生产者上扣除的一切,又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”。^[3]相对应的,公共产品如无法得到及时充分的供给,则将产生公共危机的后果。尤其对于长三角而言,长三角地区的城市公共安全风险具有特殊性,自然灾害频发、人口聚增、财富聚集、基础设施相互依赖性强都加剧了该地区城市安全的脆弱性,使得该地区在面对同样的环境风险时,其带来的危害远远高于全国其他区域。^[4]因

此,长三角一体化必须是“高质量”的一体化,要实现“强化生态环境共保联治”和“努力建设生态绿色长三角”以公共产品化解公关危机进而推动公共发展。

2.环境保护的区域性公共产品属性

根据公共产品的外溢性范围,即某项公共产品是否跨越单个主体的管辖范围、是否具有超越单一主体管辖地区的外部性来判断是否为区域性公共产品。如果在区域范围内没有外溢,则该产品为纯粹的地方公共产品,反之则可称之为区域性公共产品。考虑到区域间的历史、地理、文化以及联系日益紧密的经济合作,外溢性成为了环境公共产品的一个基本特点,这也就意味着环境公共产品已日益成为区域性公共产品。根据其外部性和外溢作用范围和形式,又可将之分为区域共享型环境公共产品和区域关联型环境公共产品。^[5]长三角三省一市时空一体、山水相连,生态环境休戚相关、生态服务功能相互关联,构建起纵向管控和横向协同相兼顾的多层级协同治理体系至关重要,这一点亦可以从中央将环境保护事权定位为“共享事权”得以印证。

(二)公共财产法理念下的治理逻辑契合

1.公共产品对公共财政的吁求

环境保护作为区域性公共产品的提供者应当是政府,这也就意味着与公共产品相对应的支出责任载体为公共财政。这是因为,公共产品最大的特征在于其消费的非排他性,这种非排他性就使得“搭便车”的现象成为可能,私营部门投入的环境治理效应将被数量庞大的非付费群体享用。反之,私营部门若放任环境污染的产生,则治理成本最终会被外部化。在此模式下,公共产品只能由政府运用公共财政来进行提供,公共财政资金的主要来源是税收和国有企业上缴利润等,因此可以这么认为,每个民众都参与了公共财政的筹集过程,也是环境治理的付费者。这就从理论上消除了“搭便车”的

①以上数据根据国家统计局公布的各省GDP计算而成,数据来源:国家统计局网站 <https://data.stats.gov.cn/search.htm?s=GDP>,最后访问时间2021年5月15日。

困境,当然由于“付出”与“回报”之间不可能存在一一对应的关系,由公共财政支持环境保护这一公共产品的提供依然存在不效率的问题。对于经济发达地区而言,区域间的财政贡献度差异越大,不效率的问题也就越加凸显。故在本文中,笔者立足长三角一体化的背景,就资源的合理优化配置,提升环境保护这一区域性公共产品的提供效率做出制度设计。

2.公共财产法的治理逻辑

对于公共产品来说,其与私人物品具有完全不同的属性。公共产品的特性表现为三点:第一,效用的不可分割性;第二,消费的非排他性;第三,受益的不可阻止性。正是因为上述三个特性,市场就无法成为公共产品的有效供给者,因而需要政府进行提供。而政府运用公共财产提供公共产品的过程就是发挥政府职能的治理过程。在党的十八届三中全会上,中央提出“财政是国家治理的基础和重要支柱”,公共财产的治理维度有三,一是取得维度,政府通过在不同环境污染输

出者之间配置纳税义务,引导人们的环境行为;二是支出维度,即表现为各级政府对环境治理的财政投入;三是公共财产的权属厘定层面,即要做到事权与支出责任相协调,这也恰是当前的区域性环境治理难点所在。

3.治理效果不彰背后的公共风险

公共产品需要公共财政予以保障,当公共财政在治理中缺位时,将带来公共风险的后果。公共风险的影响范围较大,且不以行政区划为限制。从历史的角度来看,工业革命后至今日,诸多重大的环境污染事件,如比利时马斯利河谷酸雨事件、切尔诺贝利核污染事件、我国的松花江污水污染事件等都非影响一城一地,其所造成的危害都是区域性的。因此正如学者所说“从某种意义来说,公共支出的目的在于化解公共风险,甚至可以以适当的财政风险来置换公共风险。”^[6]近年来,长三角地区环境治理效果初步彰显,环境突发事件数量及其占比均显著下降(如表1所示),但在环境事件“清零”之前,其背后的公共风险依旧不容忽视。

表1 2013年-2019年长三角三省一市突发环境事件数量及全国占比

单位:件

年份	上海	江苏	浙江	安徽	长三角	全国	长三角占比%
2013	251	125	26	6	408	712	57.3
2014	108	70	27	9	214	417	45.4
2015	10	27	22	8	67	330	20.3
2016	3	13	16	3	35	304	11.5
2017	0	8	13	4	25	302	8.3
2018	1	5	11	4	21	286	7.3
2019	0	9	10	6	25	261	9.6%

数据来源:2013年-2019年《中国统计年鉴》。

二、绿色长三角建设的财税法治困境

财税法治追求的是财政收支的全过程法治,任

何一个环节的缺失都将造成生态领域的系统性问题。因此,笔者将从收入与支出两个层面检视绿色长三角建设中所面临的财税法治障碍。

(一)税收收入层面:税收治理协调缺位

1.各地环境保护税征收标准不统一

环境保护税作为我国唯一以保护环境为职能的“特定目的税”,是构建绿色长三角中的核心税种。在长三角税收一体化的过程中,征管层面的协同为环境保护助力颇多。长三角三省一市的税务机关和环境保护机关在信息共享、执法标准统一等层面开展了一系列合作,既为纳税人提供了便利,又实现了长三角环境保护的“调控合力”。但程序问题只是一个层面,在更深层次的实体税制问题上,长三角环境保护“一体化”还未完善。

根据《环境保护税法》规定,各省级人民政府有权在法律规范的范围内确定大气污染物和水污染

物的单位税额。^①但目前长三角三省一市政府对于环境保护税的税额确定与征税模式均存在较大的差异(如表2所示)。不仅单位税额差异较大(最大值与最小值相差七倍),在具体征税对象的确定上,上海和浙江还实行了差异化管理,体现为对重点污染物的重点调控,江苏和安徽则采取“一刀切”的模式。不仅如此,江苏省在省内还根据区域不同对征收标准进行细分。在具体的征收方式上,三省一市的做法也不相同,以独立燃烧锅炉为例,江苏省对小型第三产业独立燃烧锅炉以定额征收;浙江省对使用工业锅炉且能够独立计算燃料消耗量的,对二氧化硫、氮氧化物、烟尘按国家规定的核算办法征收,对无法独立计量燃料消耗量的,才按定额征收。^②

表2 长三角三省一市环境保护税征收标准比较简表

地区		污染物	征收标准
上海		二氧化硫	7.6元/污染当量
		氮氧化物	8.55元/污染当量
		第一类水污染物	1.4元/污染当量
		其他类水污染物	1.4元/污染当量
浙江		大气污染物(除四类重金属污染物项目)	1.2元/污染当量
		四类重金属污染物项目(铬酸雾、汞及其化合物、铅及其化合物、镉及其化合物)	1.8元/污染当量
		水污染物(除五类重金属污染物项目)	1.4元/污染当量
		五类重金属污染物项目(总汞、总镉、总铬、总砷和总铅)	1.8元/污染当量
安徽		大气污染物	1.2元/污染当量
		水污染物	1.4元/污染当量
江苏	南京	大气污染物	8.4元/污染当量
		水污染物	
	苏南四市	大气污染物	6元/污染当量
		水污染物	7元/污染当量
	苏中、苏北八市	大气污染物	4.8元/污染当量
		水污染物	5.6元/污染当量

①《环境保护税法》第6条规定:应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整,由省、自治区、直辖市人民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,在本法所附《环境保护税税目税额表》规定的税额幅度内提出,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

2.征收标准不一易导致环保领域的“税收洼地”

复杂的税制往往是孕育逃、避税的温床,尤其是区域间的税制不统一更易成为扭曲市场的因素。“尽量简化的税制,则可修正资源配置的扭曲,让资源流向最能发挥效用的地方。”^[8]依据《长三角一体化发展纲要》(以下简称《纲要》),“共保联治”是长三角的基本环境治理思路,《纲要》同时提出废气、废水等污染物的防治标准相统一。作为与行政手段相匹配的税收治理手段,固然可依据各地的经济发展情况和环境承载力制定差异化的征收标准,但作为“承担调控与治理职能的特定目的税”,^[9]不同地区间的环境保护税征税标准差异不宜过大,应尽量限定于合理范围以内,防止出现环境保护领域的“税收洼地”。除环境保护税外,长三角区域内还存在有针对企业所得税等税种的“税收洼地”(参见表2)。从公开的信息来看,就有江苏盐城、宁波梅山、上海崇明等地以税收优惠、税收返还,允诺核定征收等方式吸引企业入驻。更有大量的地方政府以“抽屉文件”的形式私下制造税收洼地。这种区域性的税收洼地是不分行业的,当其与环保领域的“税收洼地”相叠加时,就会对污染型企业产生逆向吸引作用,反而会造成污染行业的聚集效应。的确,在缺乏明确制度约束的情况下,政府间存在大量同质的税收利益需求,为获得更多的税收利益展开各种竞争姿态也就不足为奇了。^[10]因此,亟需顶层设计上的制度供给,在实现环境保护税制一体化的前提下,审慎、精准、适度地给予税收优惠。

(二)财政支出层面

1.事权与支出责任不匹配

环境保护作为区域性公共产品,要求在长三角区域范围内相对均衡的供给,而均衡供给的背后是支出责任的均衡配置。2020年颁布的《生态环境领域中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案》

(以下简称《方案》)中突出强调了“区域均衡”在生态环境领域的重要地位。依据《方案》,除跨国界水体污染防治等个别领域外,其余生态环境保护事项均为地方事权或中央与地方共享事权。除上海外,安徽、江苏、浙江亦随后制定了本省的《生态环境领域财政事权和支出责任划分改革方案》。从中央和各省的改革方案中不难看出,长三角三省一市在环境保护领域的事权配置是基本相同的,这也是环境保护作为一种基本公共服务对政府所提出的均等化要求。但囿于各地经济发展状况尚不均衡,在环境保护领域的财政投入情况不尽相同,甚至出现环境保护需求与财政投入资金规模相背离的情形。以工业污染治理投资强度为例,2004年-2017年,江苏、浙江、安徽工业污染治理投资强度从14.65元/万元、9.66元/万元、12.83元/万元降至5.22元/万元、7.13元/万元、9.58元/万元,仅上海从5.60元/万元上升至14.63元/万元。^①而安徽、江苏恰是长三角工业污染最为集中的区域,此种“背离”可见一斑。

从财政法的角度来看,区域公共产品便是区域共同事权。在共同事权的前提下,需要支出责任层面的共享。这就要求建立完善的利益补偿机制,以做到共同受益、相互补偿,真正落实事权与支出责任相匹配的原则。^[11]

2.财政分享机制不畅通

从机制层面来看,之所以无法建立起与区域环境保护事权相匹配的支出责任,是因为缺乏支撑财政资金在区内流动的现实机制。具体可从如下几个角度进行分析。

第一,生态补偿机制不健全。自然资源总量的稀缺性和人类利用资源的无序性之间的矛盾吁求政府对环境资源进行重新配置,长三角地区山川相连、水网纵横,为维护区域间的生态平衡和资源共享,就需要对环境资源的使用做到限制与补偿同步进行。以水资源为例,为保障长三角地区的水环境

①数据来源:2005年-2018年《中国统计年鉴》。

质量和生态平衡,一般会对位于上游地区的发展权予以一定程度的限制,对部分产业予以关停;与此同时,作为享受了达标水质的下游区域,就应当对上游的损失予以补偿。如横跨浙、皖两省的新安江

流域就作为我国首批生态补偿试点区域开展生态补偿工作。至今两省已签订第三轮生态补偿协议,共同出资设立新安江流域上下游横向生态补偿资金,以推进生态补偿落地(见表3)。

表3 新安江流域生态补偿的资金收支规模

单位:亿元

时期	生态补偿资金收入	生态保护支出规模	水生态系统服务价值
第一轮(2012年-2014年)	15	146	64.5 (生态系统服务价值为246.5)
第二轮(2015年-2017年)	21		
第三轮(2018年-2020年)	12		

资料来源:汪永福,毕金平.跨省流域生态补偿的区域合作法治化[J].浙江社会科学,2021年第3期。

区域生态补偿的法律依据是《环境保护法》第31条^①,但该条的规定尚显粗疏,对于生态补偿方案的协商适格主体和具体文件载体均未做明确规定,这就使得在具体制度设计层面上,缺乏超越具体流域、具体领域的规范性文件指引。新安江模式固然有很好的示范效应,但更应将其做法制度化,以实现财税领域从政策之治向法律之治的转变。尤其在转移支付层面,只对央地之间的纵向转移支付制度予以规范,缺乏对横向转移支付的顶层设计。

第二,转移支付制度不规范。正如上文所述,区域间横向转移支付制度的缺失成为制约生态补偿等具体制度缺失的重要因素。长三角生态环境领域事权与支出责任的不匹配就要求建立一套区域间财政资金的流动机制,而横向转移支付恰是世界各主要国家实现这一目标的制度桥梁。从目的角度来看,转移支付是以均衡财力为基础,以实现基本公共服务均等化为目标,进而保障接受

方拥有基本的公共物品的供给能力,是政府承担支出责任的基本路径。制度建设的最终目的在于,通过横向转移支付的支持,生态服务提供地区的经济发展与环境保护的矛盾被弱化,相应地,生态服务的能力与积极性都得到提升,有助于使生态服务提供的数量达到社会最优水平,提升供给效率。^[12]但在我国目前的财税法律框架下,由于“财政基本法”的缺失,致使横向转移支付始终未能在法律层面予以明定,且相较于纵向转移支付制度而言,横向转移支付制度在法规、规章层面亦无载体。^②在无抽象性规范的情况下,长三角各地政府在生态补偿等领域的横向转移支付问题上就采取一事一议的议事模式,不仅有损行政效率,还易产生寻租空间。

第三,税收收入使用不专一。环境保护税属于“特定目的税”,但目前被纳入一般公共预算收入,主要发挥的是平衡地方政府财政收支的作用。在省级财政统筹使用的情况下,用于生态治理的部分很难得以保障。^[13]从提升税制效率的视角来看,构建专款专用的环境保护税不仅能在征收层面起到促进环境保护的调控作用,在使用层面更能直接作用于环境保护事业,增强民众对该税收

①《环境保护法》第31条规定:国家建立、健全生态保护补偿制度。国家加大对生态保护地区的财政转移支付力度。有关地方人民政府应当落实生态保护补偿资金,确保其用于生态保护补偿。国家指导受益地区和生态保护地区人民政府通过协商或者按照市场规则进行生态保护补偿。

②就纵向转移支付制度而言,国务院于2014年颁布《中央对地方专项转移支付管理规定》,财政部于2015年制定《中央对地方专项转移支付管理规定》,成为纵向转移支付的主要制度依据。

征收的正当性认知。换言之,若征税的特定目的并未达成或者根本无法达成,这种特定目的税就失去了获得公众继续支持的正当性。为此,基于特定目的之税收,其支出用途必须与其征税目的相吻合,否则就会成为纯粹的筹资工具而使其正当性大打折扣。^[14]尤其就长三角区域内的环境保护问题而言,作为经济相对发达地区,环境保护税的收入在区内各省市所占的比重均较小。以上海市为例,2020年度环境保护税税收总额在诸多税种中排列末尾,仅占上海市全年税收收入的0.12%。^①因此,将其中一般公共预算中抽出单独列支并不会对区域经济发展产生太大影响,但其在环保领域却能发挥直接的效益。

3. 制度供给不充分

第一,税收法定下的地方立法空间障碍。世界经验告诉我们,在进入中等收入阶段后,制度和创新对一个国家的发展贡献率要远高于土地、劳动力、资本等传统要素的贡献率。这也是近年来中央强调供给侧结构性改革的意义所在。但一方面囿于《立法法》第8条中对财税事项设定的绝对“法律保留”,使得长三角在财税合作问题上进行地方协同立法的空间非常有限,极易陷入“创新性违法”的窘境。其实,在福利国家和均衡发展的大背景下,中央政府自然有规制地方财政之责。但中央对地方财政的规制,本质上是一种干预,在合理范围和限度内有其正当性。一旦超出特定范围和限度,不仅可能损及地方政府的正当权益,影响其发展,也可能对纳税人权益造成损害,正当性也就不复存在了。^[15]另一方面,在我国财税立法的进程中,与“税收法定”逐步落地相对应的是我国财政领域的立法缺失。如

前所述,在生态补偿等领域,区内的财政横向转移支付始终缺乏制度依据,在实践中只能通过中央财政“中转”,以纵向转移方式的方式进行,如此既有损效率,也一定程度上造成了区域财政自主性的减损。其实,在事权与支出责任相配套的大环境之下,“行政官员自己可以获得一项独立的预算,用以进行国家政府监督之下的管理活动,这种国家的监督首先是建立在必要性支出制度的基础之上的。”^[16]因而将既有做法类型化并上升为法律,从立法层面赋予地方政府以适当的财政自主权是完全有必要的,也可以很大程度上为地方政府规避了风险。

第二,地方协同立法载体缺失。就环境治理背后的财税事项而言,长三角各级政府在自身的事权范畴内理应可以通过一定的表达机制来实现,如地方联合立法、地方行政协议等。其实在长三角区内,以地方行政协议解决财税问题并非没有先例。2004年,为妥善安排洋山港问题,在上海、浙江两地协商的基础上,两地政府以地方规章的形式确立了洋山港的管理体制,做到了打破行政壁垒,实现市场和法治的统一,这一做法随后得到了国务院的确认。^②但到目前为止,有关财税问题的地方性立法授权也仅此一例。毕竟这种地方行政协议在先,国务院确认在后的模式是有一定风险性的。这就对区域财税领域协同立法造成了相当的制度障碍。尤其在环境保护领域,作为区域性财政事权,其外溢程度受自然环境影响远高于其他的公共产品,这就需要充分发挥地方政府的积极性与协商精神,在制度供给充足的情况下自主配置财政资金,以实现“资源的合理优化配置”。这也是中央在《长江三角洲区域生态环境共同保护规划》中强调要建立跨地区污染赔偿和生态收益双向补偿机制和跨流域生态补偿机制的主要原因,是未来我国财政立法和区域协作立法需要重点突破的领域。

①数据来源:上海市2020年税收收入统计情况, http://shanghai.chinatax.gov.cn/xxgk/sstj/202004/t453193.html?ivk_sa=1024320u, 最后访问日期2021年5月9日。

②《国务院关于设立洋山保税港区的批复》(国函[2005]54号):“上海市、浙江省人民政府要加强协作配合,按照国家有关规定和两省市政府合作协议,妥善处理好洋山保税港区建设中的各种矛盾和问题,以及涉及财政、税收等地方经济利益分享问题。”

三、绿色长三角建设的财税法治路径

(一) 财税改革的立法表达:以财税法定为中心

1. 中央层面的立法完善

财税是绝对的法定事项,是新时期财税体制改革基本的形式正义要求。^[20]在缺乏上位法授权的前提下,区域性财税改革很难有所突破。因此,从中央立法层面而言,应尽早制定“区域合作法”,并在其中增设财税专章与生态环境保护专章。目前,长三角区内的生态合作均以倡议性、方向性的协议为主要载体,难以突破税收法定下的立法障碍,区域合作政策、行政协议缺乏明确的权利义务规范,缺乏强制性保障措施,缺乏责任惩处规则和实施跟踪机制,直接制约着软法规制的实效,需要与区域合作硬法规制相配合、相协调。^[21]在立法过程中,应当对各省级行政单位在区域合作中的财政收支权限法定化,一方面赋予各省份对环境保护税等特定税费的专款专用权;另一方面对于环境保护资金的区域内跨省流动搭建法律框架,即明确横向转移支付的法律地位。当然,从更为理想的角度来说,应在未来《财政法》的制定过程中,对横向转移支付制度作出明确规定,明确横向转移支付的主体、应用场景、程序和监督机制。笔者相信,在逐步落实税收法定的今天,落实财政法定也将逐步提上议事日程,制定财政领域基本法对横向转移支付等基础性财政制度予以规范是落实财政法定的题中应有之意。

2. 地方层面的立法完善

在地方立法层面,亦要推动长三角三省一市在环境财税领域的协同立法步伐。财税协定从本质来说是一种相互协商的治理方式,这不仅意味着一种具体制度的确立,更是一种理念的诞生与实施,一种精神的实践,能充分体现平等原则。从模式选择来说,较为成熟的模式有地方立法机关联合立法与区域财税协定,当然地方立法要以中央立法规范的

授权为前提。在利用财税工具进行环境治理时,宜采用地方立法机关联合立法的模式。国家发改委公布的《长三角生态绿色一体化发展示范区总体方案》提出“在跨省级行政区、没有行政隶属关系、涉及多个平行行政主体的框架下,探索一体化推进的共同行为准则,形成制度新供给”。在生态保护领域,上述规定可提炼为“平等协商+共同制定+联合发布+地方性法规+常态化机制”,构成了长三角环境保护协同立法的核心内容。^[22]当在处理行政机关内部的财税资金分配,如生态补偿等问题时,宜采用区际财税协定的方式进行,对协商主体、协商事项、协商机制及最后的纠纷解决做出明确规定。

(二) 税收收入层面:统一环境保护税征收标准

环境保护税作为生态环境领域的重要调控工具,其地方税属性即体现了中央将此领域调控事权下放地方的意涵。进一步来说,制度利益要与社会公共利益相一致,这是社会对法律制度的要求。“区域”作为特殊的地方主体在近年来的国家治理实践中发挥的作用愈发重要,其拥有省级行政单位所不具有的中观调控视野。故对区域主体进行调控赋权,能在很大程度上减少公共产品提供所带来的搭便车效应。尤其对于环境保护这种区域性事权而言,更需要“区域”作为主体介入,从更为全局性的视野进行调控。当然,在我国“区域合作法”尚未出台,区域主体身份尚无准确法律定位时,区域主体的调控权能主要来自于区内各省级行政单位的让渡,其在环境保护税制设计上的具体表现即为要求长三角三省一市统一环境保护税征收尺度。

在环境保护税的征税标准方面,长三角三省一市应尽量统一。首先,污染物的划分应当统一,但不建议将污染物过于细化。一方面,从税收法定的视角来看,这种新增二级、三级税目的行为实质上也是对环境保护税征税对象的调整,严格来说这种调整超出了《环境保护税法》第6条的授权

范围。^①另一方面,过于繁复的税目设计可能导致税收稽征的简便性不复存在,计税过程繁琐,征税成本将急剧上升,有违税收效率原则。更重要的是,这种省际间的税目设计繁简不一,也会成为区域环境保护一体化的障碍,起到逆向激励的效果。因此,在未获得《环境保护税法》明确授权的情况下,长三角三省一市首先应按照上位法的要求对污染物的划分进行统一,不宜新设、续造二级和三级税目。其次,在征税标准上,三省一市政府基于“环境承载力、污染物排放现状和经济社会生态发展目标要求”,可进行差异性设定,但不宜过大,以形成事实上的“税收洼地”。当然,不能机械的规定差异应控制在何种范围内,进而使该条款背后的灵活性因素丧失。一种较好的解决进路是搭建顺畅的协调平台,以三省一市政府事前沟通的方式确保税制差异在合理区间内存在,并通过事后的公平竞争审查机制介入,在最大程度上防止税收洼地的出现。此外,在执法层面既有执法口径与处罚标准相统一的基础上,要进一步加强长三角各地的协作力度,既要实现实务机关、环保机关之间条线内部的横向协作,又要推进跨区域、跨条线的信息共享,进一步搭建区域性执法协作平台,实现执法信息实时交流、已办案件信息共享,真正实现环境保护领域的“联保共治”。

(三)财政支出层面:实现财政资源的合理优化配置

资源的合理优化配置是长三角一体化建设的主要目标,此处的资源不仅包括自然资源,也包括财政资源,更包括自然资源与财政资源的交互补偿。因此在未来的财政支出层面一方面要建立区域

事权与支出责任清单,确保事权与支出责任相匹配;另一方面要构建起完善的补偿机制,实现自然资源的经济价值。

1.建立区域事权与支出责任清单

在目前的中央与地方事权划分体系中,地方事权实质上指的是省级及省级以下行政区域的职权,尚无对区域性事权的明确规定。其中的理论障碍在于,在我国的行政框架下,“区域”并非一个具有宪法意义的行政实体,亦不是独立的预算单位,故无法就其事权与支出责任为题进行制度设计。其实,从另一个角度来看,区域事权其实质就是省级事权的协作履行,区域合作的重点在于“合作”,而绝非将区域作为一种新的行政区划等级独立出来,因此在对“共同事权”这一概念的理解上,不能简单的理解为纵向央地间的共同事权,而应从区域合作的大背景出发,研究“横向共享事权”的问题。毕竟,从容量的角度来看,公共产品的区域性非常重要,大部分公共产品具有区域性的特征。^[7]因此,建议在长三角三省一市修订或新制定《生态环境领域财政事权和支出责任划分改革实施方案》时,对跨流域、跨区域环境保护事权的合作予以明确,并确认该项事权背后的支出责任共担原则。

就支出责任而言,第一,三省一市人大应当在预算制定过程中于“211 节能环保支出”项目下增列生态环境区域协作项目,对标中央部门预算中生态环境部所列明的“生态环境国际合作及履约”项目(预算科目编码:2110106)。从各省的省级预算中增列项目,在实质上打造环境保护领域的“区域性财政主体”。第二,在下一阶段的发展中可以探索成立“长三角生态环境保护基金”,一方面由三省一市政府从环境保护税收收入中按比例提取注资,另一方面还应吸引民间资本进入。政府资金的引导,将有利于增强民间资本对环保产业投资的热情。建议在长三角层面建立长三角绿色金融政府平台,以长三角政府共同背书的方式,打破绿色资金与绿色项目之

^①《环境保护税法》第6条对各省级人民政府的授权范围是“应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整”,并不包含次级税目的增设和调整权。可以与之相对应的是消费税,在实践中财政部、国家税务总局享有对消费税的二、三级税目调整的权力,其权力来源于《消费税暂行条例实施细则》第3条的授权,“条例所附《消费税税目税率表》中所列应税消费品的具体征税范围,由财政部、国家税务总局确定。”虽然通过“实施条例”的形式对全国人大授权给国务院的税收立法权进行转授权亦是不妥当的,但这亦从侧面证明了地方政府或国务院财税主管部门若要取得对征税对象(税目)的调整权,必须要有授权依据。

间的“信息隔断和信息孤岛”，同时协调各方利益，充当绿色资金与绿色项目之间的交流通道。^[18]只有充分撬动杠杆，方能在最大限度筹集环保资金。

2. 建立完善的补偿机制

第一，尽快出台“长三角区域补偿总体方案”，客观来说，长三角地区的生态补偿实践不论是数量还是效果都是值得肯定的，涌现出了如巢湖流域、新安江流域等一批“成功案例”；然而，补偿实施的依据依然以部门文件、意见批复与行政许可等形式为主，导致区域各地生态补偿实施效果差异大、监管难。^[19]其次，在区内继续推行自然资源登记制度，明确权利归属，以落实《民法典》中有关设立自然资源资产产权法律体系的要求，为补偿提供配套机制；再次，创新建立自然资源资产核算机制，编制自然资源资产负债表，推进生态补偿标准制定和效益评估，在《方案》中明确补偿标准，既考虑到生态资源的货币价值，也要将其历史人文价值纳入综合考量范畴，最终形成流域、森林、大气、海洋生态补偿四位一体的生态补偿制度。最后，对于补偿资金的使用方向，也应通过《方案》将其约束在生态补偿和产业转移领域，防止补偿资金的滥用。

四、结语

保护好长三角的生态环境是与长三角经济发展并驾齐驱的战略任务，在这一过程中财税治理的作用应当得到充分的重视。实践中，固然在生态补偿等领域，长三角的环境财税治理取得了创新性成果，但从整体视野来看，环境与财税依然是两个较为独立的领域，财税的环境治理职能并未很好的发挥出来。这既与对环境保护手段的局限性认知有关，更与财税法治的制度供给不足有关。因此，从立法角度推进制度供给，充分凸显财税的治理职能，并以此为突破口，进一步推动长三角环境保护的“联保共治”。

参考文献：

- [1] 中共中央宣传部著.习近平新时代中国特色社会主义思想三十讲[M].学习出版社 2018 年:143.
- [2] 周冯琪,胡静.上海资源环境发展报告(2020)[M].社会科学文献出版社 2020 年:1.
- [3] 马克思恩格斯全集(第三卷)[M].人民出版社 2009 年:433.
- [4] 张玉磊.跨界公共危机的整体性治理:例证长三角[J].重庆社会科学,2016(6):68-76.
- [5] 黄森.区域环境治理[M].中国环境科学出版社 2009 年:37.
- [6] 刘尚希.以“公共风险”为导向调整公共支出的配置范围[J].中国财政,2002(10):27-29.
- [7] 王明世.推进长三角环保税政策的协调同步[N].中国税务报,2020-11-11(7).
- [8] [美]克里斯·爱德华兹、丹尼尔·米切尔.全球税收革命——税收竞争的兴起及其反对者[M].黄凯平、李得源译,中国发展出版社 2015 年:73.
- [9] 叶金育.论环境保护税征管中环保部门的权责配置[J].华东政法大学学报,2020(4):160-177.
- [10] 龚伟.税法中的利益及其平衡机制研究[M].中国法制出版社 2016 年:84.
- [11] 熊伟.财政法基本问题 [M]. 北京大学出版社 2012 年:169.
- [12] 樊存慧.生态补偿横向转移支付研究动态及文献评述[J].财政科学,2020(10):136-142.
- [13] 欧阳天健.论矿产资源补偿费与资源税法律制度的再协调[J].中国人口·资源与环境,2016(1):64-69.
- [14] 叶莉娜.论我国环境税收入使用制度之构建[J].上海财经大学学报,2019(1):139-152.
- [15] 顾德瑞.中央规制地方财政的工具选择与法律配置研究[M].中国社会科学出版社 2020 年:138.
- [16] [法]狄骥.公法的变迁[M].郑戈译,商务印书馆 2013 年:95.
- [17] [日]山田太门.财政学的本质[M].宋健敏译,上海财经大学出版社 2020 年:38.
- [18] 叶莉娜,龙英锋.长三角绿色金融一体化发展的思考[J].中华环境,2020(12):34-37.
- [19] 王梓懿,张京祥,周子航.长三角区域一体化视角下生态补偿机制研究[J].上海城市规划,2020(4):26-32.
- [20] 欧阳天健.税法拟制条款的证成及反思[J].法学,2019(9):129-140.
- [21] 杨治坤.区域治理的基本法律规制:区域合作法[J].东方法学,2019(5):93-100.
- [22] 叶必丰.论地方人大的共同立法[J].政治与法律,2021(3):16-26.

【责任编辑 孟宪民】