



Title	中国に於ける環境税の理論と現実：環境税の定義を巡る議論についての考察
Author(s)	王, 天荷
Citation	経済學研究, 63(2), 163-185
Issue Date	2014-01-24
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/54583
Type	departmental bulletin paper
File Information	ES_63(2)_163.pdf



中国に於ける環境税の理論と現実

——環境税の定義を巡る議論についての考察——

王 天 荷

はじめに

本研究の課題は、中国を対象にした環境税の理論と現実を考察する事にある。現在、環境税が様々な形で存在する一方、東アジア諸国でも環境税の導入がブームとなっている。そこには環境税という概念を暗黙のうちに皆が知っているという前提がある。

しかし、関わりのある研究や、主要な業績を残した文献などを検索し調べたところ、環境税の定義について現存のところ統一した見解がある訳ではない（植田 [1997]；諸富 [2000]；高 [2010] など）。中でも、環境税を環境負荷低減のための経済的手段の一つとしてみる事が多いが、これは地球温暖化に対する経済的手段の類型に過ぎない（朴 [2002]）。また、環境税を広義と狭義に分けて説明する先行研究も少なくない（石 [1999]；王 [2009] など）。しかし、これは、環境税を独立した税と見なすのか、課徴金や優遇措置も含めて対象とするのかという環境税を巡る対象範囲の議論である。更に、環境税を「炭素税」と同義語として取り扱っていることもある（藪下 [2004]；寺西 [1995]）。確かに「炭素税」は環境税の中心的な位置に置かれているが、「温暖化対策税」の一種であって、環境税の可能性の一つに過ぎない（朴 [2002]）。「ピギー税」や、「汚染税」、「グリーン税」、そして「環境関連税」、「環境保護税」など、多くの用語が存在し、複数の分類に跨がる意味を持っている場合が多く、明確に使い分けられていないため、環境に関連する環境税の

乱立傾向がある。

以上のように、環境税に対する定義については多くの問題点が存在している。そのため、本論文では環境税の理論と現実を議論する出発点となる「環境税の定義」を巡る整理・再検討を行った。本研究の主眼点は、中国における環境関連「税」及び「費」として分類されているものの中には環境税として定義づけられないものがあることを明らかにし、現在中国の環境に関連する「税」や、今まで環境税の役割を果たして来た「排出汚染費」及びその他の環境に関連する「費」を再定義したいところにある。特に、海外の環境税の現状と今に至った経緯を探ることによって、今後中国の環境税のあり方を究明することは非常に有意義であろう。

本論文では、環境税の基礎理論、概念の歴史の変遷、諸外国の導入状況を確認した上で、中国における環境税の現状と定義をめぐる議論を整理し批判的な検討を行った。分析の手法は主に理論的な整理と歴史的な検証を取り入れた現状の紹介と批判的評価である。

論文構成については、4節によって構成される。まず、第1節では、環境税の定義に関する先行研究を扱い、本論文における環境税の定義を明確に示す。第2節では、中国における環境関連「税」と「費」の現状を扱い、同時に事前に提示した環境税の定義に照らして、それらが妥当なものかを評価する。第3節においては、中国の研究者による「環境関連税」の定義・分類を紹介し、その特徴や問題点について批判的検討する。特に、中国の研究者は環境税をどの

ような根拠に基づいて定義し、どのような基準によって分類しているのかに焦点を当て、これらの根拠と基準が従来の環境税の議論と何が異なるのかを分析する。最後の第4節は、環境税と言えないと判断された「税」と「費」のグリーン化して行く可能性を試みる。

1. 先行研究における環境税の定義

1.1. 環境税の理論的基礎

1.1.1. ピグー税としての環境税

ピグーは『厚生経済学』(Pigou [1920])において、後にピグー税と呼ばれる租税政策手段としての課税を提唱した。ピグー税の理論では私的限界費用と社会的限界費用の乖離に対する課税を環境税として再構成し、環境汚染のもたらす外部不経済を内部化し、最適な資源配分を実現する点に置かれている。ピグー税の特徴をまとめると以下になる。

- ①汚染の限界排出削減費用が最小化される
- ②外部不経済を内部化することにより、社会的厚生が最大化される
- ③税収の用途が限定されていない
- ④その税収は、企業に対する損害賠償額とは一致しない

しかし、同時にピグー税を実現するためには、幾つかの難点が存在する。

- ①ピグー税を実行するためには限界外部費用や限界損害費用を数量的に把握する必要がある。今日、この情報を正確に把握することに関してかなりの困難がある。そのため、これに見合った形で税率のレベルを特定化し、賦課する事も非常に難しい事になる。なぜならば、A. 汚染による限界損害費用の貨幣価値を合理的に測定するのが不可能であり、B. 限界外部不経済と関連するこの費用は広範囲に拡散し無形の物も含むからである。
- ②最適汚染水準のもとでは、不可逆的な絶対的損失の発生を回避出来ないところがある。

公害に伴う社会的損失には絶対的不可逆的損失があるため、貨幣的に補償不可能なものが含まれる。後に述べるボーモル＝オーツ税では、最小安全基準のアプローチからこの問題点を補う事が出来る。

③汚染問題のみを対象にしている点で不十分である。今の環境政策の対象は汚染防止だけでなく、社会資本の整備、自然や街並みの保全、アメニティの工場等、広く環境保全一般を課題としており、そのための正当な負担が求められる様に成っている。

④仮に最適汚染水準を政策目標として許容することになったとしても、それを実現すべく環境税が課された場合、その負担が消費者に転嫁され、負担の逆進性が発生する事になる。これは OECD の実証研究(OECD[1994])で既に証明されている。

1.1.2. ボーモル＝オーツ税としての環境税

ボーモル＝オーツ税は、自然科学的知見等に基づいて集合的意思決定によって決められた環境政策の目標水準を最小の社会的費用で達成するような課税である。目標水準を最少の社会的費用で達成とは、最小安全基準のことを指し、生態系や枯渇性資源の保全に関して社会的な合意を形成し、それを制約条件として純便益の最大化を図ることを政策の公準とすることである(Randall and Farmer [1995], pp. 26-44)。

ピグー税とボーモル＝オーツ税の違いは、ピグー税は経済厚生を最大化を目標とするのに対し、ボーモル＝オーツ税は最小安全基準を費用効率的に実現することを目標としている点である。しかしながら、ボーモル＝オーツ税の最小安全基準を実現するにもなお問題点が存在する。それは、最適なボーモル＝オーツ税の税率を決定するには試行錯誤の過程を行わなければならない。現実の政策過程に置いて、頻繁に税率を変更する事は事実上困難である。

以上のように、環境税はピグー税の『厚生経済学』に理論的起源をもつが、最適汚染水準の代わりに最小安全基準を考慮したボーモル＝

オーツ税ですら実行上問題点が存在し、実現するのはかなり難しい。従って、現実的に理論通りの「ピグー税」も「ボーモル＝オーツ税」も存在しないため、それらをそのまま「環境税」の定義とすることはできない。

1.2. 諸国における環境税の概念変遷

1.2.1. OECDの定義を巡る議論

OECDとは、主に民主主義と市場経済を支持する諸国が持続可能な経済成長や、雇用の増大、生活水準の向上などを目的に活動を行っている国際機関である。現在、34カ国の加盟国からなるOECD諸国は、特に国内の大気の水質、水の供給と水質、廃棄物の管理、生物多様性の喪失など、数多くの環境課題に直面している。その中で、これらの諸国では、1990年代から、環境政策の面で、経済的手段の果たす役割、とりわけ環境税の役割が増してきた。1991年、OECDは税制と環境に関する取り組みの手始めとして租税委員会と環境政策委員会の監督のもとに「税制と環境に関する作業部会」を発足させた。1993年、同作業部会は報告書「税制と環境の総合補完政策」としてその調査内容を発表した(OECD[1993])。そして、1995年に報告書「OECD加盟国における環境税」

(OECD[1995])が発表されるなど、OECDの報告書では環境税が現在加盟国でどのように利用されているのかをより広範囲的に論じられている¹⁾。また、OECDは50年以上にわたり、世界で最も信頼出来る比較可能な統計、経済・社会データのソースであり続けてきた²⁾。更に、OECDは経済学と公共政策の分野で世界最大の出版機関の一つとなっていることから³⁾、本論文ではOECDによる「環境関連税」の定義を参考に「環境関連税」の新たな定義を探ろうと考えた。

1996年 OECD:

環境税手段の定義として、1996年OECDの報告書は、次の5つを挙げて説明している⁴⁾。その5つとは、①排出税(Emission Taxes)、②製品税・課徴金(Product Charges or Taxes)、③税の差別化(Tax Differentiation)、④利用者課徴金(User Charges)、⑤税の軽減(Tax Relief)である。これは環境に負荷を与える汚染物質の生産過程、加工過程、使用過程に於いて課税したもの及び税の優遇措置を加えた分類である。しかし、植田(1997)によれば、これは環境保全を促進するための手段として税、あるいは課徴金を用いる場合の分類を行ったに過ぎず、環境税とは言えないと批判している。

1996年 Eurostat:

同年、統計に必要であることを理由に、欧州委員会に於いて統計を担当する部門ユーロスタットは環境税を定義しようと試みた⁵⁾。それは、ある税の課税ベースは物理的に測定可能な単位を課税ベースにするのであり、またこの物品の使用、あるいは排出が環境に特定の負の影響をもたらすと証明出来れば、この税を環境税と見なすことである。これはピグー税の理論的根拠と同じく、環境負荷の抑制を目的に徴収する税を指している。また、課税ベースも物理的に測定可能な単位に限定しているため、科学的根拠を必要とする。

1997年 OECD and IMF:

翌年、OECD and IMF(1997)では、環境税の種類を①税(Taxes)、②負担金(Charges)、③排出課徴金・税(Emission Charges or Taxes)、④生産物税(Products Taxes)に分けて説明している⁶⁾。

①税(Taxes)に関しては政府への「強制的」

1) OECD [2001].

2) OECD 東京センター。

3) Ibid.

4) OECD [1996], p.10.

5) Eurostat [1996].

かつ「一方的」な支払を強調し、特に環境分野に関連しては、「環境に関連する」という曖昧な記述を使用している。しかし、環境税という名の通り本当に環境へ負の影響をもたらすものに対する税なのかは不明瞭である。

②負担金 (Charges) に関しては、政府からの「反対給付」を有するものと定めており、下水道料金 (排水課徴金) を例に挙げている。また徴収された収入は特別基金として、対価的な見返りのない環境目的の使用は可能と説明している。

③排出課徴金・税 (Emission Charges or Taxes) は課税ベースに廃棄物の排出量と観光損害程度に応じて税率を定め、課税したものである。例として廃水課徴金や廃ガス課徴金・税を挙げている。

④生産物税 (Products Taxes) は生産物の生産、消費、処分過程で汚染物を排出する場合に徴収する税であり、例としては炭素税や硫黄税を代表にした燃料税や、農薬税、バッテリー税などがある。

以上によれば、①税の「一方的」な支払と比べ、②負担金は「反対給付」を求める基金であるところに違いが生じる。しかし、③排出課徴金・税と④生産物税は、①税と②負担金の一形式でしかない。ここで分類に一貫性が見られない。また、③排出課徴金・税の課税ベースは廃棄物の排出量及び環境損害程度と定めているが、環境損害程度とは科学的に測定出来るかが疑問である。最後に、④生産物税は汚染物の排出に徴収する税であり、③排出課徴金・税と重なる部分が存在する。従って、以上の環境税についての説明は、全体的に曖昧な内容が多く、分類に関しても租税構造や、課税ベース、そして課税対象など基準のまとまりがなく理解しがたい。

1998 年 OECD:

1998 年、OECD は環境政策手段としての租税の利用全般を対象に 3 つの案を提出した。

A 案：立法する目的が環境保護のためならば、環境税と見なす。

B 案：環境の改善に経済的な刺激を与えられるのであれば、環境税である。

C 案：課税ベースが、科学的に環境に負の影響を与える対象であれば、環境税という。

結果的に C 案を選択したのだが、その理由として A 案の導入目標が環境のため、そして B 案のインセンティブ効果があるといった主観的な要素が入っているため却下された。なぜなら、目標や効果は環境税の補助的基準に過ぎないからである。従って、C 案は一般に科学的な証明が基準となっているため採択された。1998 年 OECD の定義も、1996 年ユーロスタットが定義した環境税と同じ内容が書かれており、「環境に負の影響を与える」対象を課税ベースとした定義である。

2006 年 OECD and IEA and EC:

2006 年、OECD (経済協力開発機構)、IEA (国際エネルギー機関) 及び欧州委員会は、「環境関連税」を「特に環境分野に関連すると考えられる課税対象に対して賦課する義務的かつ一方的な政府への支払」と定義し、環境に関連する課税対象として、エネルギー製品、自動車、廃棄物、測定、又は推定された排出物、天然資源等を挙げている⁷⁾。この定義のもとでは、「義務的」かつ「一方的」な支払と強調している点において、1997 年 OECD and IMF が分類した①税と同義であり、②「負担金」と明白に区別される。しかし、税の名称、目的や使途が判断基準とならないこともあり、OECD 加盟国で 375 もの「環境関連税」があげることができるという⁸⁾。

6) OECD [1997].

7) OECD [2006], p. 26.

2006 年 IBFD:

2006 年、国際税務研究機関 (IBFD) は環境税を「汚染企業、あるいは汚染物に対し徴収する税、汚染防止や環境保護ために投資する納税者に対する減免措置を言う」と定めている(『国際税収辞典』第二版より)。つまり、環境税には汚染税と優遇措置が含まれることになる。ここでは理論的根拠、課税ベースに一切触れず、課税対象も汚染企業と汚染物といった曖昧な言葉を使用している。

2007 年 OECD:

2007 年、OECD の環境税に関する定義が更に範囲が広まり、「ある特定の環境目標のために導入した税収、あるいは当時は環境が理由で導入されたのではないが、環境目標にある程度の影響がある場合、環境を理由に増やし、修正し、減らすことのできる税収」と公表した。ここでの定義は環境効果を重視し、税率の調整可能性を強調している一方、理論的根拠や課税ベースを限定しておらず、かなりの自由度を与えている。また、これでは 1998 年 OECD が提出した C 案と矛盾するところがある。1998 年 OECD の提案では A 案、B 案は主観的な要素が含まれる理由で却下された一方、科学的基準を重視した C 案が選択された。2007 年 OECD の定義内容はこれに反するものとなっている。

以上から分かるように、環境税の定義については様々な概念が年ごとに提出されているにもかかわらず、徐々に曖昧になり、範囲も広まりつつある。現在に至るまで、まだ定まった世界共通の見解があるわけではない。確かに環境税の定義を分類の方法によって定めるのは一つの方法としてあり得るが、やはり理論的根拠や課税ベースなどを基準に定めるべきであろう。従って、ここ 10 年の環境税の定義を見たところ、Eurostat (1996) と OECD (1998) 提出した C

案が最も基準となりうる定義と考えられる。

1.2.2. 環境税の一例—環境課徴金—

課徴金政策とは、公害の発生源や環境破壊者に対し、公害対策関係費を汚染者 (環境破壊者) から負担金として、あるいは汚染防除税として徴収する方法である (宮本 [1989], p. 205)。課徴金 (日本の財政法第 3 条) とは、広い意味で国が行政権・司法権に基づき国民から賦課徴収する金銭負担のうち、租税を除くものをいう。行政権に基づく課徴金としては、手数料・使用料等があり、司法権に基づくものには、罰金・科料・裁判費用などがある。

環境汚染物質や不用物の排出量や質に応じて排出者から費用を徴収することで、市場メカニズムの活用を通じて環境汚染物質や不用物の排出を減らすことを目的とした経済的手段のひとつであって、単に「課徴金」と言う場合もあり、また「排出賦課金」と言う場合もある。

環境課徴金制度には、排出課徴金以外にも、ユーザー課徴金 (不用物処理のため公共の施設又はサービスを利用する際に、利用に応じて徴収)、最終処分課徴金 (廃棄物の最終処分を行う際に、量や質に応じて徴収)、製品課徴金 (製品の生産、輸入等に際して、量や質に応じて徴収することで消費後の不用物の発生が少ない製品を優遇する)、天然資源課徴金 (再生資源以外の原材料の使用、採取、輸入等に際して、量や質に応じて徴収) などさまざまな形態がある。

最も歴史の古い環境税である排水課徴金は、1969 年に導入されたフランス排水課徴金と 1970 年に導入されたオランダ排水課徴金である (諸富 [2000], p. 4)。この 2 種の課徴金は外部不経済を内部化するための政策手段として導入された訳ではなく、水質管理を行っている水管理公団や水管理組合がその財源を調達するために環境負荷を課税標準として課徴金を徴収したのがその始まりである。つまり、フランス排出課徴金とオランダ排出課徴金は環境負荷に課税をし、財源調達が導入目的となっている。OECD (1998) が提出した C 案の「課税ペー

8) Ibid.

スが科学的に環境に負の影響を与える対象であれば、環境税という」との定義に当てはまる。

一方、スウェーデンのNO_x課徴金は、エネルギー生産における窒素酸化物排出に対する環境課徴金である。1992年に実行され、課徴金の導入目的は①NO_x排出量を急速に削減し、1990年代半ばまでに排出削減目標を達成する事、②対象プラントに排出基準以下の排出のための技術インセンティブを与える事にあった。従って、NO_x課徴金は、課税ベースと理論的根拠の両方を明確に定めている。更に、集められた税収を課税対象企業に対して再配分する点にも特徴があった。スウェーデンのNO_x課徴金はインセンティブ型の環境税と位置づけられ、大部分が財源調達を主たる目的にした「環境関連税」と比較し、伝統的理論に則した数少ない事例の一つであると藤田（2003）は位置づけている。

1.3. 本稿における「環境税」概念のまとめ

ここ10数年において、OECDを中心として環境税概念の変遷を見たところ、90年代初頭はピグー税を理論的根拠として外部不経済を内部化するための政策的手段として環境税を定義することが議論の出発点となっていた。フランスやオランダの排水課徴金は財源調達のために環境負荷に課税したのが始まりであった。結果的にこれらは、環境目標に良い影響を与えた点で評価されている。スウェーデンのNO_x課徴金は伝統的理論に合致した環境税であることは衆知の通りである。しかし21世紀に入り、環境税の定義が広がる傾向にあり、世界中には様々な名称をもった「環境関連税」が現れるようになった。その背景には、OECDを代表にした国際機関の環境税定義が、時間とともに変遷しているところに問題があるのではないかと考える。諸外国に於ける環境税の概念に含まれる内容を整理したところ、以下のようにまとめることができる。

①課税ベース：環境に負の影響を与えること

を科学的に証明出来る、物理的に測定可能な単位に課税

②課税の範囲：生産・加工・消費（使用）・排出、そして処理過程と幅広い範囲に渡る

③徴収の特徴：特定目的性、環境関連性（その他、各論述において無償性、有償性、強制性、随意性などの特徴も見られる）

④収入の用途：特に制限はない

⑤優遇措置：汚染防止や環境保護ための投資に対し減免措置がある

これらの内容に基づいて、環境税について著者独自の再定義を試みた。

「環境関連税」とは、環境に負の影響を与えると科学的証明できる、物理的に測定可能な単位に課税し、課税範囲は特に限定しないが、強制的な徴収が環境に関連した、特定の目的を達成するためのであれば「環境関連税」と見なす。

ここで、控除や差別税率の適用、及び生態多様性保全に関連した諸税について少し説明を付け加えたいと考える。

まず、いわゆる「自動車税制のグリーン化」についてである。これは、近年、自動車重量税や自動車税、そして自動車取得税に適用されているエコカー減税、グリーン化特例、補助金などを指す。これらについては、環境に望ましい選択を促すために設けられた差別税率や控除の適用を、「環境関連税」として見なしてよいかが議論の焦点となっている。OECD諸国においても2000年に入り様々な自動車関連諸税の見直しがなされている⁹⁾。特に排気量課税や重量課税にCO₂排出量基準を併用した課税方式が増える傾向にある。筆者は、排気量課税あるいは重量課税のみの課税方式では、環境負荷に課税ベースを置いていないため、「環境関連税」と見なせないと考える。CO₂排出量基準を

9) OECD/EEA データベース。

取り入れた場合に初めて「環境関連税」と呼ぶことができる。また、エコカー減税やグリーン化特例などの措置は、環境性能に優れた自動車を普及し、走行距離当たりCO₂排出量に一定程度応じたものとなっているところに評価ができるが、自動車企業の販売手段の一つに過ぎず、それを「環境関連税」と見なすのは困難であろう。自動車に対する軽減措置はあくまで環境負荷を減らす補助的役割であり、完全に環境税の役割を担うことはできない。従って、これらの優遇措置は「環境関連税」の補完的手法として扱うことはできるが、「環境関連税」そのものを構成すると見なすことはできない。

その他、生物多様性保全に関連した諸税として、日本の森林環境税や、オーストリア（ウィーン市）の森林保護税などがある¹⁰⁾。日本の森林環境税は33県に渡る地方環境税として位置づけられているが、森林環境保全を目的にした住民税均等割超過課税方式を取っている¹¹⁾。上述の環境税定義が、「環境に負の影響を与えると科学的に証明できる、物理的に測定可能な単位に課税」と明記している点で判断すれば、日本の森林環境税は「環境関連税」として認められない。つまりこの税は、名前こそ「森林環境税」だが、環境に負の影響を与える行為に対して課税ベースを置いてない点で、環境税とは呼べない。日本の森林環境税はあくまで森林の管理や整備の為に導入された税金に過ぎない。一方、オーストリアのウィーン市に於いて森林保護税が導入されているが、これは伐採という環境に負荷を与える行為課税であるため、本稿の定義でも「環境関連税」として取り扱うことができる。

2. 中国における環境関連「税」と「費」の現状及びその評価

2.1. 中国税制の概略と変遷

歴史から見ると、80年代まで中国では平均10年に一度の一般的な税制改革が行われている。1980年代初頭、中国は計画経済体系にある中、改革開放政策の実施と伴に「涉外税制改革」（対外税制改革）を行った。その後、1983年、1984年の税制改革では、国営企業課税の「利改税改革」が2度に渡り行われた。これにより、利潤上納制が基本的になくなり、市場経済に見合った税制、つまり固定化した税制が事実上成立したことになった。1994年、中国では建国以来最大規模の税制改革と分税制財政管理体制の改革が行われた。この改革により社会主義市場経済体制に見合う税制体系が出来上がった（国家税務総局 [2013]）。1994年の税制改革以降、中国の税制は23項目の税が含まれることとなった。課税ベースに基づいて、この23項目の税を流通課税、所得課税、資源課税、財産課税、行為課税の5税類に分ける事が出来る（張 [2009]）。

①流通課税とは、商品とサービスの販売額や営業収入を算定根拠として、生産、経営コスト及び費用変化に影響されない税のことをいう。具体的には、付加価値税、消費税、営業税、関税などが含まれる。

②所得課税とは、収益税の事を言い、国家が法人、個人及び経済組織に対し一定の期間に各種の所得から徴収する税である。企業所得税、外商投資企業と外国企業の所得税、個人所得税、農業税などがある。

③資源課税とは、自然資源課税の税種の総称である。資源税、城鎮土地使用税を含む。

④財産課税とは、法人及び個人が所有し支配の出来る財産を対象に徴収する税を指し、不動産税、都市不動産税、車船使用税、車船使用ライセンス税、船舶トン税、土地付加価値税、契約税などが入る。

10) OECD/EEA データベース。

11) 各都道府県ホームページ資料を参考。

表 1 2012 年中国の財政収入及びその構成

課税ベースによる税額	税 種	税収(億元)	同類税収中の割合(%)	全税収に占める割合(%)	GDP に占める割合(%)
流通課税	付加価値税	26415.51	50.0	22.5	5.1
	消費税	7875.58	14.9	6.7	1.5
	営業税	15747.64	29.8	13.4	3.0
	関税	2783.93	5.3	2.4	0.5
	小計	52822.66	100.0	45.0	10.2
所得課税	企業所得税	19654.53	77.2	16.8	3.8
	個人所得税	5820.28	22.8	5.0	1.1
	農業税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	外商投資企業と外国企業の所得税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	小計	25474.81	100.0	21.7	4.9
資源課税	資源税	904.37	37.0	0.8	0.2
	城鎮土地使用税	1541.72	63.0	1.3	0.3
	小計	2446.09	100.0	2.1	0.5
財産課税	不動産税	1372.49	34.0	1.2	0.3
	車船税	393.02	9.7	0.3	0.1
	車輛購買税(導入)	2228.91	55.2	1.9	0.4
	船舶トン税	40.98	1.0	0.0	0.0
	車船使用ライセンス税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	都市不動産税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	小計	4035.4	100.0	3.4	0.8
行為課税	都市維持建設税	3125.63	27.6	2.7	0.6
	耕地占用税	1620.71	14.3	1.4	0.3
	土地付加価値税	2719.06	24.0	2.3	0.5
	印紙税	985.64	8.7	0.8	0.2
	契約税	2874.01	25.4	2.5	0.6
	屠殺税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	宴会税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	固定資産投資方向調節税(廃止)	0.0	0.0	0.0	0.0
	小計	11325.05	100.0	9.7	2.2
その他	タバコ税	131.78	2.9	0.1	0.0
	輸入付加価値税と消費税	14802.16	328.2	12.6	2.9
	輸出付加価値税と消費税の払い戻し	-10428.89	-231.2	-8.9	-2.0
	その他の税種	5.22	0.1	0.0	0.0
	小計	4510.27	100.0	3.8	0.9
非税収入	専門項目収入	3232.63	19.4	2.8	0.6
	行政事業性収入	4579.54	27.5	3.9	0.9
	罰金・没収収入	1559.81	9.4	1.3	0.3
	その他収入	7267.26	43.7	6.2	1.4
	小計	16639.24	100.0	14.2	3.2
合計		117253.52		100.0	22.6

注 1：所得課税のうち、農業税は 2006 年に廃止、外商投資企業と外国企業の所得税は 2008 年に廃止された。財産課税のうち、車船使用ライセンス税は 2007 年に廃止、都市不動産税は 2009 年に廃止、車輛購買税は 2001 年導入された。行為課税のうち、屠殺税は 2006 年に廃止、宴会税は 2008 年に廃止、固定資産投資方向調節税は 2012 年に廃止された。

注 2：中国では付加価値税が「増値税」、契約税が「契稅」、タバコ税が「煙葉税」、印紙税が「印花税」と言われている。2007 年より「車船使用税」の名称が「車船税」に変わった。

注 3：色を塗りつぶしている項目は中国の現状において「環境関連」と呼ばれる 8 項目の税種である。

出典：張忠任 [2009]「中国の政府間財政関係改革の趨勢—分税制の変容—」『総合政策論叢』第 16 号、中華人民共和国財政部予算司 [2013]「2012 年全国公共財政収入決算表」2013 年 7 月 15 日、中華人民共和国国家統計局 [2013]「2012 年国内生産総額(GDP) 初歩核算状況」国家統計局、統計分析、進捗情報 2013 年 1 月 19 日を参照のうえ、筆者作成。

⑤行為課税とは、納税者の特定行為を対象に徴収する税種のことであり、都市維持建設税、固定資産投資方向調節税、印紙税、耕地占用税、屠殺税、宴会税などが含まれる。

そして、2003 年以降「農村税费改革」(農村の税及び費の改革)の実施や、所得税制や財産税制などの見直し、輸出税の払い戻し改革が進められた。現在、中国の税制は付加価値税、消費税、営業税、企業所得税、個人所得税、資源

表2 環境に関連する「税」

課税ベースによる税額	税 種	導入年代	税収配分の権限	総税収に占める割合	GDP に占める割合
資源課税	資源税	1984 年	共有税	0.8%	0.2%
	城鎮土地使用税	1988 年	地方税	1.3%	0.3%
財産課税	車船税	1986 年	地方税	0.3%	0.1%
	車輛購買税	2001 年	中央税	1.9%	0.4%
行為課税	都市維持建設税	1985 年	共有税	2.7%	0.6%
	耕地占用税	1987 年	地方税	1.4%	0.3%
	土地付加価値税	1994 年	地方税	2.3%	0.5%
合計				10.7%	2.4%

出典：表1と同じ。

税、城鎮土地使用税、不動産税、都市維持建設税、耕地占用税、土地付加価値税、車輛購買税、車船税、印税、契約税、タバコ税、関税、船舶トン税などの18項目で構成されている。

表1は、1994年の23項目5税類を基に、2012年中国の財政収入及び構成、GDPに占める割合を表している。

2.2. 環境と関連する「税」及びその評価

上記（18項目）の税種のうち、環境や資源に利用すると一般的に中国の研究者にされている税種を取り上げると以下ようになる。

- ①流通課税：無し
- ②所得課税：無し
- ③資源課税：資源税、城鎮土地使用税
- ④財産課税：車船税、車輛購買税
- ⑤行為課税：都市維持建設税、耕地占用税、土地付加価値税

また、これらを、税収配分の権限により分類した場合、3種類に分けられる。

- a) 中央税：車輛購買税
- b) 共有税：資源税
- c) 地方税：城鎮土地使用税、都市維持建設税、車船使用税、耕地占用税、土地付加価値税以上の内容を導入の年代順にまとめると表2になる。

表2によれば、2012年基準で、中国の環境や資源に利用されている7税種の総税収に占める割合は10.7%、GDPに占める割合は2.4%にも達していることが読み取れる。一方、OECD

諸国に置いても「環境関連税」の税収対GDP比（2009年データ基準）はデンマークが最も多い4%を超える数値となり、平均2%前後となっている¹²⁾。表2から見たところ、中国における「環境関連税」の現状はOECD諸国と比較しても一見平均水準に達しているように見える。しかし、実際はどうであるのか、再確認する必要がある。以下、上記の③～⑤の税種について、順次その概要を説明して行くと同時に、上述に提示した環境税の定義に照らして、再評価する。

資源税は1984年に導入され、1994年に一度修正されたが、2010年に新疆を始めとして、従量課税から従価課税に転換し、税率5%に設定され、2011年より全国の資源税改革が進められた。課税対象は、原油、天然ガス、石炭、その他の非金属鉱物原鉱、鉄金属鉱物原鉱、非鉄金属鉱物原鉱、そして塩の7種類である。主に化石燃料や鉱産及び塩向けであり、その他森林や草原、そして水資源などは含まれず、僅か一部の自然資源しか対象にしていないことが問題視されるが、上述の環境税定義では課税範囲を必ずしも限定しないため、特に問題はないと言える。中国の資源税は資源の品位や採掘条件の差異による法人所得格差を是正することを第1の目的とし、資源の最適利用を促進することを第2の目的とする、資源の採掘について課される税金である¹³⁾。つまり、主に資源

12) OECD [2011].

差額収入¹⁴⁾を調整するために導入された税であり、資源の合理的利用促進にも繋がると考えられるが、必ずしも環境に負の影響を与える物理的に測定可能な単位に課税しているとは言えない。課税ベースと税率については、最後の改革実施以降、原油と天然ガスに対して従来の従量税方式(原油 8~30 元/t, 天然ガス 2~15 元/m³)から従価税方式(売上高の 5%~10%)に切り替えられ、その他の税目は生産・販売量に基づく 0.3~60 元の従量税となっている。以上の通り、中国の資源税は、強制性の特徴を持つ一方、環境への関連性と特定の目的性が環境負荷とは一致しないため、「環境関連税」と言い難い。

資源税の課税対象には含まれない森林、草原、水、土地などの自然資源を対象にする税としては、特に耕地占用税、城鎮土地使用税、土地付加価値税の 3 つから代表される土地関連税が目立つ。

耕地占用税は、1987 年《中華人民共和国耕地占用税暫行条例》より農業非農業用の耕地占用を制限する目的で導入され、2007 年の改革より税率の引き上げが行なわれた。課税対象は、耕地を非農業以外の目的で使用する企業あるいは個人に対する徴収であり、課税ベースに関しては、耕地面積に課税した 1 回限りの徴収で、税率は 5~50 元/m²である。また、収入の用途においては農業専用資金として使われる地方税であり、特定の目的性を持っていることは明らかである。従って、農業用地を保護する意図が見られ、インセンティブが生じる可能性がある。しかし、耕地の非農業利用は、環境負荷の削減に繋がるのが不明である。つまり、非農業利用における環境負荷に応じた課税となっていないため、厳密には環境税ではないと言え

る。後は「農地保護=環境保全」と言えるのか、評価しなければならない。

土地使用費から由来する城鎮土地使用税は、1988 年《中華人民共和国城鎮土地使用税暫行条例》より導入され、土地使用費は同時に廃止された。そして、2006 年の修正より課税対象の拡大と課税率の引き上げが行われた。ここで注意が必要なのは、中国の土地は公有制のため、「所有権」と「使用権」が分離しており、私有は認められていない点である。課税目的について、中国の城鎮土地使用税は土地の差額調整を第 1 の目的とし、土地の効果的・効率的利用促進を第 2 の目的として導入された税種である¹⁵⁾。従って、導入目的においては土地の合理的使用の面で有意はあるが、土地の使用権に対しての課税であるため、環境負荷とは関連せず、「環境関連税」とは言い難い。課税対象は、都市、県、鎮及び工業・鉱業区内の土地を使用する企業あるいは個人である。課税ベース及び税率に関しては、土地の使用面積に基づき 0.6~30 元/m²の定額税率を実施している。

土地付加価値税は、1994 年《中華人民共和国土地付加価値税暫行条例》より導入された。中国の土地付加価値税は不動産市場の秩序を規範し、土地の増値収益の配分を調整することを目的とした差別収益課税である¹⁶⁾。課税対象は国有土地使用権と地上建築物及び付着物の転讓により収入を所得する企業あるいは個人である。課税ベース及び税率に関しては、不動産の転讓による増値額をベースに、30%、40%、50%、60% の四段階に分けて超額累進徴収する地方税である。従って、土地付加価値税は土地使用権の移転に課する財産課税であるため、国

13) 何彦旻 [2013], 広東省地方税務局 [2010] を参照。

14) ここで言う「差額収入」とは中国での「級差収入」のことである。

15) ここで言う「差額調整」とは中国での「級差調整」のことである。国家税務総局 [2004] 国税発 100 号を参照。

16) ここで言う「差別収益課税」とは中国での「級差収入徴税」のことである。注 15 と同じく国家税務総局 [2004] を参照。

家財政収入の資金調達と土地バブルの抑制といった面が見られ、「環境関連税」の課税根拠と異なる。

以上の4つの税目は天然資源分野であった。次に、中国の自動車関連税として車船税と車輛購買税を挙げることができる。自動車分野の環境関連の税目としてはOECD諸国においても自動車登録税や車輛使用税などが存在し、既に35ヵ国に於いて導入されている¹⁷⁾。

車船使用税は、1986年の車船ナンバープレート税の廃止と同時に導入され、2007年より車船税と改称し、2012年の修正より新たな基準と優遇措置を取り入れた。改革後の車船税の課税目的は省エネと排出削減とされている。課税対象は車船管理部門にて登録した車輛、船舶の所有者あるいは管理者である。課税ベース及び税率に関しては、排気量基準より乗用車・商用車・連結車・貨車・バイクなどの6分類に分けて年間36～5400元/輛の課税、あるいは重量基準方式より3～60元/tの課税、遊覧船は長さの基準方式より600～2000元/mとなっている。導入目的から見て中国の車船税は環境を保護するために設定されており、また課税基準からしても排気量に依拠している点が評価できる。しかし、中国の車船税は固定税額を基準に徴収する財産課税であり、走行距離、ガソリンの消耗料等の要素を考慮に入れていないため、実際に環境保護とどれほど関連するのか疑わしい。従って、環境負荷の多寡と結びつけられていなければ環境税とは呼べない。

車輛購買付加費から由来する車輛購買税は、交通施設の建設や維持費用を目的に2001年導入された。課税対象は自動車、バイク、連結車、農用運搬車など購買する企業、あるいは個人向けである。課税ベース及び税率に関しては、従価税方式により統一比例税率10%を使用し、消費段階に課税している。つまり、中国

の車輛購買税は消費者の差別収益課税とも言える。従って、課税根拠においても、課税ベースにおいても、車輛購買税は環境保護に関連していない。

最後に、都市維持建設税は、1985年より都市維持と建設資金の提供のために導入され、1994年に改革が行われた共有税である。都市維持建設税の約45%は環境保護投資に使われ、環境保護汚染対策資金総額の約3割を占めている点において、間接的に環境保護に関連するといえる(楊・葛[2000])。しかし、中国の都市維持建設税はインフラ整備の財源調達を目的に徴収される税金である。また、課税ベースに関しても、他の税種と違って独立した課税対象と課税ベースが存在せず、付加価値税、消費税、そして営業税の3つの合計額に所在地の固定税率7%(市)、5%(県・鎮)、1%(その他)を相乗したものが徴収額となる。従って、環境負荷を課税基準として徴収する「環境関連税」との概念に一致せず、「環境関連税」と言い難い。

2.3. 環境と関連する「費」及びその評価

中国における「費」とは、政府部門が公共物品やサービスを有償に提供する際に徴収するコストに相当する費用のことを言う。環境と関連する「費」に入る前にまず、「税」と「費」の間の違いについて述べる。80年代の中国においては、「税」と比べて、「費」の方がより早く、より多く発展し、費が主要な役割を握っており、税は補助的役割としての傾向が強かった。これは1978年12月における中国の改革開放政策により、計画経済体制から市場経済体制へと転換したことに関連すると思われる。当時の中国政府は費率を低く設定し、税の代役として多くの費を導入し、予算管理の補足としていた。表3は「税」と「費」の違いについて、収入方式から、立法レベル、性質特徴、徴収部門、資金の使用方向と資金の管理についてまとめたものである。

17) OECD/EEA データベース。

表3 環境関連「税」と「費」の違い

相違点	環境関連「税」	環境関連「費」
立法レベル	中央	中央&省
徴収部門	国家税務機関	各級政府の財政部門&地方環境保護部門
収入方式	税収入	非税収入
資金管理	国庫に上納, 一般財源より管理	国庫或は特定財源に上納, 総額予算より管理
性質特徴	強制性・無償性・固定性	強制性・自発性・有償性
使用方向	純公共需要の満足, 一般公共産品&サービスの提供	準公共需要の満足, 特定公共産品&サービスの提供

注:ここで言う「一般財源」は中国での「財政予算」のことであり、「特定財源」は「財政专户」のことである。また、「総合予算」は「一般財源+特定財源」のことである。

出典:重慶市財政局 [2013]「税收与非税收入的主要区别」財經知識, 政策解説 2013 年 3 月 1 日 <http://jcz.cq.gov.cn/Html/1/zjzs/zcj/2013-03-01/50154.html> を参照。

立法部門において、環境関連「税」は中央レベルなのに対し、環境関連「費」は中央と省レベルである。徴収部門でも見られるように、環境関連「税」は国家レベルの税務機関である一方、環境関連「費」は各級政府の財政部門及び地方環境保護部門の徴収となっている。従って政治権力のレベルに差異が見られる。

収入方式のうち、環境関連「費」は税収入と違って、「非税収入」となっている。非税収入とは政府が適法に獲得した税収以外の全ての収入を指しており、2001年に初めて使用された言葉である(賈・劉 [2008])。それまでは「予算外資金」を使用していた。予算外資金とは、国家機関、事業単位など政府機能を施行、あるいは代行し、国家法律法規そして法律効力のある規律を根拠に、予算管理に含まれない各種の財政資金を徴収することをいう。予算内資金と比べ、予算外資金は国家政府の財政の予算管理以外に存在する資金である。先進国においては、予算外資金という概念は存在しておらず、政府の収支は全て予算管理により管理されている。中国の予算外資金は1950年代から初めて使用され、当初は予算管理収入の補足として導入したものである。

資金管理に関しては、近年非税収入の予算管理編制より、政府収支がかなり明瞭になりつつある。現在、全国の収費は凡そ200種程あり、地方の収費を合わせると500種以上もあるという。また、1990年代後半から予算外資金を非税収入という名称へと転換したこと、予算外資

金管理を予算内管理へと移したことにより、2012年以降の非税収入を公共財政予算管理、政府性基金预算管理、国有資本経営预算管理、そして社会保障预算管理の4部分に分けて政府の収支を管理するようになった。

特徴としては、「費」には「税」と似た「強制性」の性質がある。主な非税収入のうち、行政事業性収入と政府基金、罰金・没収収入がこの性質を持った「費」にあたる。次に「費」は「税」との顕著な違いとして「有償性」がある。これが非税収入の国有資源有償使用収入、国有資産有償使用収入、国有資本経営収入にあたる。その他、一部の「費」は「自発性」の性質を持ち、非税収入の宝くじ公益金と政府名義献金受け取り収入にあたる。

以上から分かるように、「費」は非常に数が多く、名目も複雑である。また地方政府による徴収も含め、同じ対象が二重三重に異なる名義の費を支払わされることも少なくない。環境に関連するという意味で、中国の環境に関連する「費」は「汚染費」と「自然資源費」の2分類することができる(張 [2006])。「汚染費」の内、一部が「排出汚染費」である。「自然資源費」は自然資源の種類別によって各自の法律で定められており、管理費、使用費の他、補償費が含まれる。

①「汚染費」には、排出汚染費、汚染処理費(污水处理費+ゴミ処理費)を含む。

②「自然資源費」には、水資源費、鉱産資源費、鉱区使用費、漁業資源増殖保護費、土地

資源費、森林資源費、野生動物資源保護管理費、水土流失予防費、草原植物回復費、その他資源費…などが含まれる。

環境に関連する「費」の先行研究は、主に「汚染費」の1項目である「排出汚染費」をその他の「費」と区別して、単独に議論することが多い。次は、「排出汚染費」の制度について詳しく論じる。

2.3.1. 中国の「排出汚染費」

① 2002年までの「排出汚染費」

中国の「排出汚染費」は、国家法律、行政条例、地方条例、部門条例、または地方自治体の規定等からなっている。国家法律において、環境法律にあたる排出汚染費は、中国の『環境保護法』をはじめ、『海洋環境保護法』や、『水污染防治法』、『大気污染防治法』、そして『固体废物污染防治法』、『騒音污染防治法』等で主に規定されている。これらの環境関連法により、2002年まで中国の排出汚染費制度の基本政策は以下ようになっていた。

- a. 基準を超えて汚染物を排出する場合には、基準超過排出汚染費を徴収する。
- b. 新しい汚染源が基準を超えて汚染物を排出する場合は排出汚染費の費率を倍にする。
- c. 排出汚染費を徴収して2年を経ても依然として基準を超える場合には、排出汚染費の費率を高める。
- d. 徴収された排出汚染費は地方財政に納める。その使用について80%は企業の汚染改善への補助金として使い、残りの20%は環境行政に使用する。
- e. 排出汚染費の徴収対象は、汚染物あるいは基準を超えて汚染物を排出する全ての企業、事業者となっている。
- f. 排出汚染費制度は、廃水、廃ガス、固体废物、騒音、放射線廃棄物など5分野113種類の汚染物に対して排出汚染費を徴収する。

2002年までの「排出汚染費」は、理論面において外部不経済を内部化する名目で導入されたものであるが、徴収された資金の使途から見ると、汚染改善の資金と環境行政の財源を調達する手段に過ぎなかったといえる。なぜならば、主に費率が汚染削減の限界費用と比べ遥かに低いため、結果的に汚染者は汚染改善、技術革新を行うよりも排出汚染費を支払うことを選択している。そして、資源配分の効率性の側面では十分に機能を発揮出来ず、逆に費用効率性を減退させた、と梁（2002）は指摘している。従って、費率が低いためインセンティブ効果を発揮できず、補助金と行政使用金の使途が非効率であるという2点より、2002年まで中国の「排出汚染費」は、本来ならば環境税に期待される役割を十分に発揮できていないという結論に至っている。

② 2002年以降の「排出汚染費」

2002年、国務院より公布された《排出汚染費条例》は中国の排出汚染費制度が新しい段階に至ったことを意味している。2003年排出汚染費改革より、幾つか制度の修正が見られた。

- a. 内容に関して、倍加徴収及び加重徴収の徴収規定が削除された。
- b. 徴収基準について、排出基準超過濃度から汚染排出総量に変更された。
- c. 用途について、企業から集められた排出汚染費は環境行政補助資金としての使用が禁止され、使用目的が重点汚染源における汚染の防止及び処理、又は新技術の開発普及、及び応用に限定された。
- d. 排出汚染費収入については、環境保護部門に納める代わりに、商業銀行を通じて国庫に納め、専用基金として管理されることになった。これより、環境保護部門の予算は財政部門に申請する形で当地の汚染整備や企業の技術投資用の経費が支出され、更に環境保護部門自身の行政費用は財政部から配分されることとなった。

2002年以降、《排出汚染費徴収使用管理条例》の公布により、排出汚染費の徴収及び使用の管理強化がなされたが、排出汚染費の導入目的に至っては全く触れられていなかった。結果的には、排出汚染費の制度趣旨は不明瞭のままであった。

2.3.2. 「排出汚染費」の再評価

全体的に見たところ、排出汚染費制度は中国の環境管理の基本制度として、既に中国全国の省・自治区・直轄市において全面的に実施されている。これまでの実施経験のおかげで、中国の排出汚染費は地方の監視・管理を一定の程度を高める事ができ、また環境汚染対策の資金調達にもある程度成功した。更に、企業側と市民に環境保護の呼びかけ、環境保護の意識を高める事も出来た。しかし、同時に幾つかの限界があったといえる。

a. 財源は不十分

社会主義計画経済という背景の下で導入された排出汚染費は、主に国有企業の汚染改善の資金確保という財源調達手段に過ぎなかった。長年、排出汚染費は地方の環境保護の地方財源としての機能を果たしてきたが、規模が小さすぎるため、十分満足な水準とは言えない状況である。

b. 制度上のインセンティブ効果

中国の排出汚染費は導入された当時、基準超過費として設定されているため、資源配分上の効率性や汚染負荷削減へのインセンティブは発揮出来なかったといえる。また、排出汚染費の徴収基準が低すぎるため、効率が汚染削減の限界費用に遥か及ばず、汚染者は汚染の改善より排出汚染費の支払を選択する傾向が見られる。更に、事実上徴収された排出汚染費は汚染処理専用資金に組み込まれたものの、多くの企業に補助金として使われてしまい、逆に技術開発を抑制する働きを生じさせている可能性がある(梁 [2001])。

以上のように、中国の排出汚染費は、2002年まで基準超過課税であったため、罰金の性質があると問題視されていた。このため、2002年以降は汚染排出総量に課税ベースの変更がなされた。罰金であるにしても、排出総量徴収であるにしても、廃水、廃ガス、固体廃棄物、騒音、放射線廃棄物など、環境に負荷を与える物理的に測定可能な単位に課税ベースを置いているため、「環境関連税」と見なすべきである。しかし、強制性といった性質特徴に関しては、弱い面を持っている。なぜなら、排出汚染費は中国の非税収入のうち、行政事業性収入¹⁸⁾の一項目にあたり、地方政府の意思により随意に費率を変更することができる。

2.3.3. 「排出汚染費」以外の環境に関連する「費」の再評価

最後に、その他の「費」に関しては、特に環境要素が含まれる可能性があるのは「国有資源有償使用収入」と「政府基金」がある。

国有資源有償使用収入とは、「使用者負担」の原則に沿った資金徴収であり、国有自然資源有償使用収入と社会公共資源有償使用収入の2つが含まれる。その内、①国有自然資源有償使用収入とは、土地譲渡金収入、新增建設用地土地有償使用費、海域使用金探鉱権及び採鉱権使用費、探鉱権及び採鉱権代金、鉱区使用費を指しており；②社会公共資源有償使用収入とは、タクシー経営権、公共交通線路経営権、自動車ナンバープレート使用権などの有償譲渡の所得収入、及びテレビ放送局の国家無線電波資源所得の広告収入、そしてその他国有資源の所得収入が含まれる。これらは主に使用権に対する課税であり、環境負荷とどれほど関連するのかまた詳しく確認する必要がある。

18) 行政事業性収入とは、特殊なサービスの提供、あるいは特定な行政管理を実施する際に徴収する非営利収入である。特に登録費や維持管理費が数多く存在し、項目も多様に設立されている。

政府基金とは、一般的に徴収対象に直接的な管理関係やサービス関係を持たず、強制性、無償性といった「準税収」な性質の特徴がある。しかし、政府基金は2012年の統計によれば全部で30項目しかなく、その内新菜地開発建設基金、石炭持続可能発展基金（山西省）、森林植物回復費、育林費、船油汚染損害賠償基金、再生可能資源発展基金、廃棄電気電子製品基金、電子力発電所使用済み燃料処理基金の8項目のみ環境関連性があると考えられる。また、幾つかの政府基金は期限付きであり、地域特定といった項目もある。従って、本当の意味での環境関連なのかは再検討する必要がある。

以上の内容をまとめると、中国において「環境関連税」と呼ばれる7つの税目（資源税、土地付加価値税、城鎮土地使用税、耕地占用税、車船税、車輛購買税、都市維持建設税）は、環境税の定義からみれば、どれも環境税とは言えない。一方、中国では「費」にあたる排出汚染費は「環境関連税」と見ることができる。また、国有資源有償使用収入、政府基金の中身を項目ごとに見る必要があるため、環境関連性の可能性があると言えない。

3. 中国における環境税定義に関する議論及び批判的検討

3.1. 法学と租税論からみた「環境」、「資源」、「税」の定義

「環境」という概念は、1989年に正式に公布された「環境保護法」で定義されている。本法律で定める環境とは、「人類の生存、生産に影響を及ぼす様々な自然的、又は人工的に加工された自然要素の全てを指す。（中略）大気、水、海洋、鉱山資源、森林、草原、野生動物、自然遺産、人文遺産、自然保護区、景観（中略）を含む」（環境保護総局 [1997], pp. 3-5）。

「資源」の概念については、広義と狭義が存在する。広義の資源とは、人類の生存発展に必

要とする全ての物質及び非物質の要素をいう。自然界に存在する自然資源と人類の労働によって作られた社会資源（例えば、人力資源、技術資源、資本資源など）が含まれる。つまり人々に必要とされ、利用のできる全ての要素を指している。これに対し、通常では狭義の意味で捉え、自然資源のみを対象としている¹⁹⁾。自然資源の定義について《辞海》（1999）（辞海とは、中国の百科事典的な大型総合辞書のことである）では次のように記述されている。「資金と物資の出所であり、一般的に天然財源のことをいう。その他にも様々な記述があり、これらの概念定義についての共通点は、①天然性、②自然科学概念のみではないこと、③持続発展性があることである。」

「租税」の概念を法学的視点から調べたところ、中国の憲法においても、法律においても「租税」の規定はされていない。「租税」という用語は、古く中国封建財税史上において初めて使われた用語である。当時は国王が土地の所有者として公地に徴収する税を「租」と称し、後に「租税」という名称が成立した。現在中国大陸地域で最も多く使われているのが「税収」という用語であるが、台湾では「租税」や「賦税」などの旧称を使用している²⁰⁾。「租税」、あるいは「賦税」と「税収」の違いはない。諸外国では「Tax, Taxation, Revenue」といった経済用語で表し、「中央又は地方の政府が政府支出の財源を調達するために、民間部門から徴収する一方的な貨幣の強制移転」というような定義を用いて、特に強制性、税収の安定性、無償性の3つの特徴を強調している研究者が多い。

3.2. 現代中国における「環境関連税」—財政学者が述べる環境税の分類—

中国における環境と関連する諸税の議論にお

19) 王萌 [2010], p. 30.

20) 葉姍 [2008]。

いては、税種の分類を行うことで「環境関連税」を位置づけようとする傾向がある。ここでまず財政学的視点から環境税の分類を行った研究を再検討する。

3.2.1. 環境に関連する税種について代表的な研究

王金南 (1999) による「環境関連税」の6分類: ①消費税, ②資源税, ③車船使用税, ④城鎮土地使用税, ⑤都市建設維持税, ⑥固定資産投資方向調整税 (2012年11月より廃止)。

まず、消費税について、1994年の《条例》により導入され、設定された11品目の内、タバコ、アルコール、ガソリン、ディーゼル油、タイヤ、バイク、そして乗用車の7品目が環境に関連すると分類されている。消費税の課税目的は、消費方向を導き、製品構造の調整、及び財政収入の補充にあると明確に設定されている。確かに消費税は税の強制性、無償性、税収の安定性といった「環境関連税」にもある性質を持っているが、環境負荷の抑制を目的にした税ではない。仮に、消費税の徴収によって環境目標の達成がある程度の成功を納めたとしても、消費税の課税による要因がどれほど貢献しているのかは判断出来ないため、1999年までの消費税は「環境関連税」ではない。

建築税から由来する固定資産投資方向調整税は、アジア金融危機からの脱却と、投資方向を調整する目的で1991年の《条例》によって導入された。2000年から徴収が一時停止することになり、2012年11月をもって廃止された。固定資産投資方向調整税は、国内の固定資産に投資する14業界を対象に行われた差別税率の課税である。これは社会主義的計画経済体制から市場経済体制へ転換期において、特有な政策であると考えられる。環境保護に関連する投資プロジェクトには0%税率が適用されるといった面で汚染対策、省エネの作用がある一方、主に農業、林業、水利産業に集中し、エネルギー産業 (例えば石炭の採掘、開発利用など) も0%税率に設定されている点において

疑問を持つ。

王 (1999) による「環境関連税」の分類は1999年を基準とすることを分析の前提としているため、10数年後の今、中国の税種自体に激しい変化が見られる。例えば固定資産投資方向調整税は2012年をもって既に廃止され、資源税は2010年より従量課税から従価課税に転換しており、車船使用税は2007年から車船税に名称が変更され、その他にも城鎮土地使用税の課税対象の拡大と課税率の上昇といった変化がみられる。従って、この分類は、中国税制の現状とずれが生じてしまっている。

後に、王金南 (2006) は「環境関連税」を7分類に修正した。①資源税, ②消費税, ③車船使用税, ④車輛購買税, ⑤都市建設維持税, ⑥城鎮土地使用税, ⑦耕地占用税がある。

また、王 (2006) は改めて環境税の概念について解釈している。「環境税とは、環境資源を開発、保護、使用する企業と個人に対して、環境資源の開発利用、汚染、破壊、そして保護の程度によって徴収、あるいは減免する税収のことをいう」。²¹⁾ここで王 (2006) の述べる環境税の概念は、国際税務研究機関 (2006) から由来していると考えられるが、第1節で述べたように、理論的根拠や、課税ベースに一切触れていない。それにもかかわらず、現在の中国研究者の間では、これを基準にした環境税の分析が多い。

1999年以降の資源税は、2004年から4回に渡り18の省の石炭税率を引き上げた。また、2006年に非鉄金属に対し30%減免の優遇措置を取り止めた。同時に、山西省など石炭資源消費量の多い代表的な8つの省に向けて、石炭資源の有償使用改革が進められた。しかし、1999年当時と変わらず、資源開発者に対する収益調整を第1の目的とし、開発者の合理的な開発と資源の節約を促すことは二の次となっている。

21) 王金南等編集 [2006], p.95。

従って、税率が決まるのは資源採掘の条件であるため、資源採掘の環境に与える影響、つまり負の外部性は税率に反映されていない。

2006年に、消費税の大きな改革が行われた。14品目の内7品目が環境に関連すると王(2006)は述べており、爆竹、精製油、タイヤ、乗用車、バイク、使い捨て割り箸、天然木フローリング木材が含まれている²²⁾。2006年の消費税は、課税目的について1994年当時と変わらないが、品目の内容と税率の調整が行われ、様々な優遇措置を取り入れられた。課税ベースはそれぞれ品目ごとに販売額や販売量に従価税方式あるいは従量税方式を取り、消費者に転嫁すること形になっている。その内、精製油は0.8~1.4元の固定税額を使用し、爆竹(15%)、タイヤ(3%)、乗用車(1%~40%)、バイク(3%と10%)、使い捨て割り箸(5%)、天然木フローリング木材(5%)は比例課税を使用している²³⁾。しかし、王(2006)が指摘するように、中国のエネルギー消費の課程で最も主な汚染源となる石炭に対して、消費税が課せられていない²⁴⁾。

また、2006年の分類では自動車と関連する車船使用税に車輛購買税が新たに加わった。車船使用税は車船の使用という行為に対して徴収する財産税であり、地方政府のインフラ収入、公共道路と航路の設備資金を集める目的で導入した税である。そして、車輛購買税は車輛購買付加費の廃止と同時に2001年導入された。車輛購買税もまた車船使用税と同じように、交通基盤設備と言ったインフラ事業のための資金である。しかし、実際これら2つの税は税収が上がる一方、大気汚染など負の外部性を内部化する作用は果たしていない。

3.2.2. 一般論である3分類

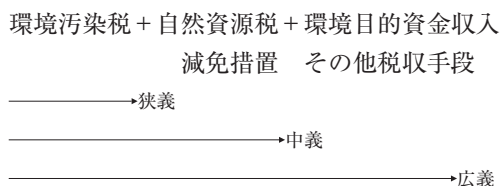
多くの財政学者は環境に関連する税を「環境

保護税」という名称で広義、中義、狭義に分けて環境税の定義を説明している。例として、丁芸(2009)による3分類がある。

①広義：税収体系の中で、環境資源の利用と保護に関連する税種と税目の総称を言う。環境汚染税、自然資源税、及び環境目的のために特別に集められた資金、そして政府が経済活動に環境関連性を与えるための税収手段の総体に及ぶ。

②中義：環境資源の開発、利用する全ての企業と個人に対して、開発利用の強度及び汚染破壊の程度により徴収する税種、プラス減免措置の事を言う。環境汚染税と自然資源税が含まれる。

③狭義：国が環境汚染の範囲、程度を制限するために環境汚染となる経済主体に対して徴収する特別な税種の事を言う。環境汚染税のみに限る。



また、丁(2009)は広義の概念を使用し、国際的にも広義の意味を持つ「環境保護税」を使用していると述べている。

その他、(法学者の)李伝軒(2011, p.22)も(法学の視点から)「環境関連税」を3分類することによって環境税の定義を試みた。

①広義：環境保護目的に関連する全ての税収、あるいは関連する税収措置

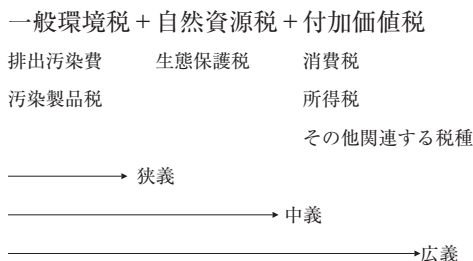
②中義：狭義での環境税 + 自然資源税 + 生態保護税

③狭義：専門性のある環境税、環境保護の資金徴収のため、環境汚染の制約と予防のために徴収される税収

22) Ibid., pp.97-98.

23) 国家税務総局 [2011]。

24) 王金南等編集 [2006], p.111。



丁（2009）と李（2011）の共通点は、(a). 狭義の「環境関連税」に関しては汚染者負担原則（PPP 原則）に基づいた CO₂ 税、SO_x 税、NO_x 税といった汚染税を指していること、また、(b). 汚染物質の排出抑制を目的にした狭義の「環境関連税」とは違って、中義の範囲に含まれる自然資源税は資源の合理的利用と天然資源の節約使用が前提にあることである。異なる点は、丁（2009）は主に財源収入の面から環境を目的にした資金徴収、政府基金や行政事業取費、国有資源有償使用収入などを広義の「環境関連税」に含まれると分析している一方、李（2011）は主に各税種の《条例》や《管理法》などの内容によって法学的観点から増徴税、消費税、所得税、固定資産投資方向調整税、関税などの税種も広義の「環境関連税」に分類している点である。

3.2.3. 直接と間接関係による2分類

王（2011）²⁵⁾は環境保護との直接的関係、間接的關係に基づいて2分類をした。

①環境保護と直接関連の税：自然資源（土地も含め）を採掘、あるいは使用とする部門や個人に対して徴収する税種のことを指す。これら諸税は資源開発利用の面で、環境保護に直接影響していると考えられる。代表的な税種として

は、資源税（主に鉱産向けの税種）、都市と町の土地使用税（城鎮土地使用税のこと）、耕地占用税がある。

②環境保護と間接関連の税：主に環境汚染による損害行為を制約する面で環境保護に積極的な影響を与える税種のことを言う。代表的な税種としては、消費税、都市維持建設税、車船使用税がある。

しかし、上で述べた直接関連と間接関連の2分類も不完全な分類である。なぜなら、中国には環境関連「税」と「費」が存在し、更に環境関連「費」には「汚染費」と「自然資源費」が含まれるからである。従って、中国に於ける環境関連「税」と「費」を分析するには、まず体系的に環境関連の「税」と「費」を区別した上で環境税の定義をまとめる必要がある。

その他、排出汚染費を入れた分類が多く見られる。例えば、韓存（2012）は①消費税、②車船使用税、③車輛購買税、④資源税、⑤城鎮土地使用税及び耕地占用税、⑥排出汚染費及び都市水資源費などの6分類に分けている。この分類は、環境関連「費」を分類に入れた部分以外、王金南（2006）の分類と類似した部分が多い。

表4 直接と間接関係による2分類

環境保護と関連する税収			
税種	導入年	改革	目的
直接関連税収			
資源税	1984 年	1993 年	資源差額の調整及び資源の合理的開発利用
都市と町の土地使用税	1988 年	2006 年	土地の合理的使用及び土地差額の調整
耕地占用税	1987 年	2007 年	非農業目的耕地占用の制限及び農業占用資金
間接関連税収			
消費税（11 種内の 8 種）	1994 年	2006 年	消費方向を導き製品構造の調整財政収入の補充
都市維持建設税	1985 年	1994 年	都市維持と建設資金の提供
車船使用税	1986 年	2007 年	地方政府の建設公共道路の改善航路保養資金

出典：王 [2011]「中国に於ける環境取費・税制改革の分析」修士論文（北海道大学）を参照。

25) 王天荷 [2011]。

3.3. 中国における環境税論議の批判的検討

続いて、第1.3.節でまとめた本稿の環境税定義に基づいて、中国における財政学者の「環境関連税」分類の批判的検討を行うことにしたい。

中国の環境税論議では、王金南らの先駆的業績を嚆矢として、1990年代から環境税の定義を巡る議論が展開されてきた。これらの議論は、中国税制を環境保全の観点から評価し、更に、厳密な意味での環境税だけでなく、環境保全に何らかの意味で貢献する税制を広く「環境関連税」と呼ぶならば、中国税制には意外に多くの環境関連税が見いだせることを主張した。王らの議論は、中国の環境税論議に対して重要な問題提起を行い、現在に至るまで政策論議に大きな影響を与え、それを主導してきた点に意義を見出すことができる。

とはいえ、中国の環境税論議は、環境税、あるいは環境関連税に関する本質規定を厳密な形で行っていないために、その定義が曖昧だという問題がある。その結果、本来は環境税／環境関連税と呼ぶべきでない税目まで環境税／環境関連税とされてしまう傾向がある。また、厳格な環境税定義を置かないまま、現実の中国税制を環境の観点から評価しようとするために、中国税制の変化と共に、「何をもって環境関連税とするか」という評価基準もまた、その影響を受けて揺れ動いてしまうという問題も、指摘することができる。以下、具体的に論じよう。

中国の財政学者の分類において、特に王金南を代表にした研究では、消費税を「環境関連税」の分類に入れているところに共通点がある。しかし、中国の消費税は消費方向を導き、製品構造の調整、及び財政収入の補充を課税目的として導入されており、環境関連と言われる7品目に石炭は入っておらず、精製油は固定税額の従量課税方式、乗用車は比例税率の従価課税方式となっている。従って、中国の消費税はエネルギー起源の温室効果ガスの排出抑制となる石炭に課税しておらず、課税目的からして

も、CO₂排出量に応じた税率を政策設定に入っていない点からしても、必ずしも環境に負の影響を与える物理単位に課税しているとは言い切れない。王金南が提起したその他の「環境関連税」（資源税、車船税、城鎮土地使用税、都市建設維持税、固定資産投資方向調整税、車輛購買税、耕地占用税）についても、本稿の新しい定義と照らし合わせて再評価した結果、どれも「環境関連税」にあたらないと言える。OECDに基づいた王金南の研究蓄積は、中国に初めて環境税論議を導入した点で重要な貢献を行った。しかし、今となっては、OECD諸国でも環境税の定義が拡大する傾向が見られ、本来あるべき「環境関連税」の定義から離れて、その領域が曖昧になりつつあるという問題がある。

その他、丁芸（2009）と李伝軒（2011）を例に挙げた一般論の3分類は、広義、中義、狭義に分けて説明している。丁芸は国際的にも広義の定義を使用していると述べており、「環境資源の利用と保護に関連する税種と税目の総称」と定義しているが、筆者は理論的根拠や課税ベースを基準にすべきであると考え。中義の「環境関連税」に関しては、課税対象と課税ベースについて説明し、狭義については「国が環境汚染の範囲、程度の制限」を課税目的に、「環境汚染となる経済主体」を課税対象にと定めているが、どれも定義が不完全である。李伝軒の分類では、「環境保護目的に関連」や「専門性のある環境税」といった曖昧な言葉で表現しており、「環境関連税」の判断基準がはっきりと規定されていない。また、課税目的について狭義の「環境関連税」のみ「環境保護の資金徴収」と「環境汚染の制約と予防」と記述しているが、課税ベースについては全く述べられていなかった。更に、広義については、消費税や所得税、付加価値税なども例として挙げており、「環境関連税」となる範囲があまりにも広すぎる。従って、一般論としての3分類も「環境関連税」の判別基準とならない。

4. まとめ

以上の分析から、中国においては「税」と呼ばれるものに環境税は存在せず、「費」にあたるものの中に環境税が存在しているという結論に至る。また、中国の財政学の視点で定義された「環境関連税」も不完全であり、不適切と言える。従って、中国における今後の環境税論議においては、本稿で示したような厳密な環境税定義に基づいて現実の税制を批判的に評価して行くことが必要になる。なぜなら、そうすることによって初めて、中国税制の現状を環境の観点から明確に認識することができ、そして、どのような方向に向けて中国税制をグリーン化して行くべきか、その指針を引き出すことができるからである。

以下、中国税制のグリーン化と環境関連「費」の制度化の改善に関してどのような課題があるのか、そして今後、どのような研究課題が残されているのかを論ずることで、本稿を締めくくりにしたい。

まず、中国の環境関連「税」の改革方向性としては、資源税、城鎮土地使用税、土地付加価値税、そして車輛購買税の課税目的を見直し、それぞれ「差別収益課税」となっている現状から、資源の節約と合理的利用、土地の効果的・効率的利用、そして省エネと排出削減を目的とした課税に転換する必要がある。特に政府は、政策の立法段階から課税の目的を明確にすべきである。次に、課税ベースにおいては環境負荷に重心を置くことを提案する。中でも、車船税に関しては、保有段階での課税であるため、排気量や重量基準課税方式からエネルギー課税方式に置き換える。車輛購買税に関しては、取得段階での一回限りの課税であるため、従価税方式からCO₂及びNO_x排出量基準と排気量を併用した課税ベースに変更する。耕地占用税に関しては、農業非農業目的の耕地占用を制限するため、占用面積の課税から土壤負荷税といった環境負荷に応じた課税に切り替える。そして、

中国の「費」にあたる排出汚染費は「税」と違った収入方式を取っており、今は非税収入のうち行政事業性収入となっている。今後は更に「税」の性質を高め、中国における環境汚染物質の排出削減にもっと大きな役割を果たすようになるべきだろう。その他、政府基金は「準税収」の性質を持った非税収入であり、基金として環境の持続可能性や自然資源の回復、廃棄物処理費用として徴収されている。しかし、期限付きである面と、政府の政策より徴収が延期となる場合や控除があるため、必ずしも環境保護に役立っているとは限らない。従って、政府はこれらの非税収入を環境関連「税」の改革と同時に制度化すべきである。

今後は、中国における土地関連税と自動車関連税のグリーン化が重要な課題になると思われる。しかし、そのための詳細な議論はほとんど行われていない状況である。また、非税収入のうち、国有資源有償使用収入と政府基金の8項目もまた、環境政策との関係で重要な収入源だが、同様に詳細な議論はほとんど行われていない。従って筆者としては、これらの収入源について、中国固有の事情を考慮しながら、現状を分析するとともに、詳細にその改革の方向性を探る研究を進めて行きたいと考えている。

参考文献

英語文献

- ATW – Research[1996], *Manual: Statistics on Environmental Taxes*, commissioned by European Commission.
- Baumol, W.J. and W.E. Oates[1971] The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment, *Swedish Journal of Economics*, Vol.73, pp.42-54.
- Christina K. Harper[2007] Climate Change and Tax Policy, *Boston College International and Comparative Law Review*, Vol.30, issue 2, pp.411-460.
- Eurostat[2001] Environmental taxes – A statistical guide.
- Hope Ashiabor, et al., eds.[2005] *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Vol.2, Richmond Law & Tax.
- OECD[1993] *Taxation and the Environment Complementary Policies*, OECD, Paris. (石弘光監訳・環境庁企劃調査局計画調査室訳(1994)『環境と税制—総合補完的な政策を目指して』有斐閣)
- _____[1994] *The Distributive Effects of Economic Instruments for Environmental Policy*, OECD, Paris
- _____[1995] *Environmental Taxes in OECD Countries*, OECD, Paris.
- _____[1996] *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, OECD, Paris, p.10.
- _____[1997] *Environmental Taxes and Green Tax Reform*, OECD, Paris.
- _____[1999] *Environmental Taxes: Recent Developments in China and OECD Countries* (China in the global economy), OECD, Paris.
- _____[2001] *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategy* (Environment), OECD, Paris.
- _____[2006] *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, OECD Paris.
- _____[2011] *Taxation, Innovation and the Environment*, OECD, Paris.
- Pigou, A.C.[1920] *The Economics of Welfare*, Macmillan. (気賀健三他訳『厚生経済学』全4冊, 東洋経済新報社, 1953-1955年).
- Randall, A. and M.C. Farmer[1995] Benefits, Costs, the Safe Minimum Standard of Conservation, Bromley, D. W.(ed.) *The Handbook of Environmental Economics*,

Blackwell, pp.26-44.

Robert A., et al.[1998] Environmental Taxes – China's Bold Initiative, *Environment*, Vol. 40, no.7.

Wang, J., et al.[1999] Taxation and the Environment in China: Practice and Perspectives, *Environmental Taxes: Recent Developments in China and OECD Countries*, pp.61-105.

日本語文献

- 石弘光[1999]『環境税とは何か』岩波新書。
- 植田和弘[1993]「環境税」石弘光編『環境税』東洋経済新報社。
- _____[1997]「環境税をめぐる諸問題」『経済論叢別冊 調査と研究』(京都大学) 第13号 pp.1-6。
- 宇沢弘文[1994]「社会的共通資本の概念」宇沢弘文・茂木愛一郎編『社会的共通資本—コモンズと都市』東京大学出版会 pp.15-45。
- _____[1995]『地球温暖化の経済学』岩波書店。
- 遠藤真弘[2009]「環境税をめぐる状況—温暖化関連諸税を中心に—」『調査と情報—Issue Brief—』国会図書館 665号 pp.1-10。
- 王天荷[2011]「中国の於ける環境収費・税制改革の分析」修士論文(北海道大学)。
- 何彦旻[2013]「中国の資源関連税制の現状と性格—資源課税の理論からの考察—」『龍谷政策学論集』第2巻2号 pp.27-49。
- 金子宏[1999]『租税法 (第七版)』弘文堂。
- 神野直彦[2002]『財政学』有斐閣。
- 曹瑞林[1999]「中国の市場経済化の進展と94年税制改革」『政策科学』6(2) pp.31-48。
- 張忠任[2009]「中国の政府間財政関係改革の趨勢—分税制の変容」『総合政策論叢』(島根県立大学) 第16号 pp.17-34。
- 寺西俊一[1995]「環境保全型環境税制改革への視点—「環境税」をどう考えるか—」日本財政学会第52回大会報告。
- 寺西俊一・石弘光編[2002]『環境保全と公共政策』岩波書店。
- 朴勝俊[2001]「環境税制改革の政治経済学的分析」博士論文—経済学 (神戸大学)。
- _____[2002]「環境税制改革の応用一般均衡 (CGE) 分析」『国民経済雑誌』第186巻第2号 pp.1-16。
- _____[2009]『環境税制改革の「二重の配当」』晃洋書房。

藤田香[2003]「スウェーデンにおける窒素酸化物排出課徴金の評価—産業別分析を中心として—」『桃山学院大学経済経営論集』第44巻第4号 pp.83-109。

宮本憲一[1989]『環境経済学』岩波書店。

_____ [1995]『社会資本論』実教出版。

_____ [1996]『環境政策の国際化』実教出版。

宮島洋[1993]「環境税（炭素税）の租税論的検討」石弘光編；環境税研究会著『環境税 実態と仕組み』東洋経済新報社 pp.31-46。

諸富徹[2000]『環境税の理論と実際』有斐閣。

藪下武司[2004]「地方独自課税としての環境税」『中部学院大学・中部学院大学短期大学部研究紀要』第4号 pp.13-21。

梁秀山[2001]「中国の排出課徴金制度の経済分析」『政策科学』8(2) pp.169-183。

_____ [2002]「中国のSO₂排出課徴金と許可証取引制度」『政策科学』9(2) pp.151-162。

中国語文献

《辞海》[1999]上海辞書出版社。

成桂芳・成功[2006]「对我国環境税収研究的幾点思考」『塩城工学院学報』2006年第1期。

丁芸[2007]「構建綠色稅收体系的設想」『稅務研究』2007年07期。

丁芸[2009]「關於我國開徵環境保護稅的思考」中国稅務学会。

藩靜成・劉文華主編[2005]『經濟法（第二版）』中国人民大学出版社。

高培勇主編[2010]「“第12次5ヵ年”時期的中国財稅改革」『中国財政政策報告2010/2011』中国社会科学院財政与貿易經濟研究所，中国財政經濟出版社。

高萍[2010]『中国環境稅制研究』中国稅務出版社。

龔輝文[2005]『促進可持續發展的稅收政策研究』中国稅務出版社。

国家環境保護總局政策法規司編[1997]『中国環境保護法規全書（1982-1997）』化学工業出版社。

韓存[2012]『我國煤炭生產与消費環境稅問題研究』經濟科學出版社。

賈士毅[1916]『民國財政史』商務印書館。

李伝軒[2011]『中国環境稅法律制度之構建研究』法律出版社。

王金南・高樹婷等[1999]「中国環境稅收政策研究」中国環境規劃院資料。

王金南等編集[2006]『環境稅收政策及其實施戰略』中

國環境科學出版社。

_____ [2009]『中国環境政策』中国環境科學出版社。

王萌[2010]『資源稅研究』經濟科學出版社。

楊金田・葛察忠等[2000]『環境稅的新發展：中国与OECD比較』中国環境科學出版社。

葉姍[2008]「論“稅”概念的淵源及其於法學語境下的建構」『法學家』2008年第2期。

張炳淳[2006]「生態稅收法律制度簡論」『河北法學』2006年第11期。

國際機關、政府部門 web 公開資料

重慶市財政局[2013]「稅收与非稅收入的主要區別」財經知識，政策解讀2013年3月1日。（<http://jczcq.gov.cn/Html/1/zjzs/zcjd/2013-03-01/50154.html>）

廣東省地方稅務局[2010]「國家稅務總局有關負責人就新疆率先進行資源稅改革有關問題答記者問」稅收法規，政策解讀，2010年8月10日。（<http://www.gdltax.gov.cn/portal/site/site/portal/gd/nrpage.portal?categoryId=L50FEI5C1IV528R4K9XO2P81UAQ18MUQ&contentId=7I1X418PJPIX46HYIM7VYH2AR5S6G0L>）

國家稅務總局[2004]「國家稅務總局關於進一步加強城鎮土地使用稅和土地增值稅徵收管理工作的通知」國稅發[2004]100號，2004年8月5日。

_____ [2008]「中國稅制改革30年回顧与展望」2008年12月23日。（<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137681/n8733545/8741479.html>）

_____ [2011]「消費稅」2011年9月28日。（<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n8138877/n8139027/8357266.html>）

_____ [2012]「中國稅收概況」中國政府網2012年4月10日。（http://www.gov.cn/test/2012-04/10/content_2110122.htm）

_____ 「現行稅收制度」2013年7月。（<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n8138877/n11897113/11900946.html>）

賈康・劉軍民[2008]「非稅收入規範化管理研究」中華人民共和國財政部，政務情報，財經論壇，2008年6月19日。（http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/diaochayanjiu/200806/t20080619_47105.html）

中華人民共和國財政部預算司[2013]「2012年全國公共財政收入決算表」2013年7月15日。（<http://yss.mof>

gov.cn/2012 qhczjs/201307/t 20130715_966210.html)

中華人民共和国国家統計局[2013]「2012 年国内生産総額（GDP）初歩核算状況」国家統計局，統計分析，進度情報。

OECD/EEA 環境関連税データベース。(http://www 2.oecd.org/ecoinst/queries/index.htm)

OECD 東京センター。(http://www.oecdtokyo.org/outline/about 01.html)