

A thesis submitted to
Zhengzhou University
for the degree of Master

Study of Imposing Ecological Tax in China

By CHANG Qing
Supervisor: Vice Prof. HUANG Hui-ming
Finance
Business School
May, 2014

学位论文原创性声明



本人郑重声明：所呈交的学位论文，是本人在导师的指导下，独立进行研究所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的科研成果。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。本声明的法律责任由本人承担。

学位论文作者：常青

日期：2014年6月3日

学位论文使用授权声明

本人在导师指导下完成的论文及相关的职务作品，知识产权归属郑州大学。根据郑州大学有关保留、使用学位论文的规定，同意学校保留或向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版，允许论文被查阅和借阅；本人授权郑州大学可以将本学位论文的全部或部分编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或者其他复制手段保存论文和汇编本学位论文。本人离校后发表、使用学位论文或与该学位论文直接相关的学术论文或成果时，第一署名单位仍然为郑州大学。保密论文在解密后应遵守此规定。

学位论文作者：常青

日期：2014年6月3日

摘要

2013 年全球极端天气事件频发,英国饱受自 1976 年以来最为恶劣的天气致鱼群成片死亡似末日,苏格兰遭遇沙尘暴农田变“沙滩”,美死亡谷超高温游客石头上煎蛋,澳大利亚高温引发灾难部分地区温度计破表,日本遭遇暴雪袭击积雪超 5 米掩埋部分房屋等等。过去的一年我国的极端天气也呈现出增多增强的趋势。高温不断刷新历史记录,地震、洪灾无情而至,干旱致农民饮水困难、颗粒无收,这些气候灾害侵扰我国大部分地区,并趋于频密。据国家气象局统计,今年以来我国平均雾霾日数为 52 年来最多.....人类面临的生态环境形势越来越严峻,改善生态环境、保护自然资源已经成为世界各国普遍关注的问题。改革开放以来,我国经济的高速增长主要是依靠资源 and 环境要素的大量投入取得的,是一种粗放型的增长方式,由此带来的问题是生态资源价值补偿的严重不足,从而使环境问题异常突出。如何利用各种手段,尤其是税收手段来改善生态环境,避免走西方国家“先污染后治理”的老路,促进社会经济的可持续发展,是社会主义市场经济建设过程中面临的重要课题。

环境是一种公共资源,因而我们无法界定产权,但是环境污染是一种典型“市场失灵”,其所产生的“外部不经济”又会对我们的生存环境以及子孙后代产生影响。运用生态环境价值论、外部性理论、双重红利理论以及公共物品理论对我国生态税的开征问题进行论证,对于协调环境问题和经济发展,具有深刻的现实意义。

国外有关环境保护的法律制度已有几十年的发展历程,已经逐渐形成了较为完整的环境税收法律体系,其理论基础主要是外部性和公共物品理论。尤其是 20 世纪 90 年代以来,生态税收开始广泛运用于世界各国,表现尤为突出的是经济合作与发展组织(OECD)国家。西方国家实践证明,利用税收手段加强生态环境的保护,有着显著的社会经济效益和生态效益。从世界范围看,生态税收入占全部税收收入的比重正逐渐上升,各国的生态税体系逐渐呈现出规范化和国际化的趋势。我国一直将环保作为一项基本国策,运用税收手段改善生态环境也已有 20 多年的历史。但相关的环保措施只是零散的存在于各有关税种中,尚未真正构建一个完善的生态税收体系,以有效保护环境和高效利用资源,而

且在征收范围、征收方式和税收效果上有很多不足之处，与市场经济下税制建设的要求不相符合。所以，在考虑世界大环境的前提下，借鉴国外的成功经验，建立符合我国国情的生态税收体系，对于促进社会经济的协调、持续发展具有重要的现实意义。

关键词：环境问题；生态税；税收体系

Abstract

In the past year,the global frequented extreme weather events.The British suffered the most severe weather since 1976 caused the fish into death like doomsday.Scotland encountered sandstorms and farmland change "beach".America Death Valley suffered ultrahigh temperature and tourists could Fried Eggs on the stone.The Australian high temperature led to disaster, parts of the thermometer broken table.Japan suffered heavy snow hit and the snow over 5 meters buried part of the housing and so on.Over the past year,the extreme weather in our country also showed a trend of increasing.The high temperature constantly refreshed history record.Earthquake,flood occured mercilessly.Drought induced farmers drinking water and crop failure.These climate disasters infest most areas of our country frequently.According to the National Meteorological Bureau,China's average haze days of this year has hit a record 52 years.The human is facing a more and more serious ecological environment situation,so the improvement of the ecological environment and the protection of natural resources has become a common concern all over the world.Since the reform and opening up, China's rapid economic growth mainly relying on large amount of the resources and the environment factor,is a kind of extensive economic growth mode,and the resulting problem is serious shortage of ecological resources value compensation,leading the environmental problem very prominent.How to use a variety of means,particularly tax means to improve the ecological environment,so as to avoid the old road of the western countries "treatment after pollution",promoting the sustainable development of social economy,is an important topic in the construction process of socialist market economy.

Environment is a kind of public resources,so we can not define property rights.But the pollution of the environment is a typical "market failure",which produced the"external diseconomy"will affect our living environment as well as our offspring.Demonstration the levy of ecological tax by ecological environment value theory,externality theory,public goods theory and double dividend theory,to coordinate environment and economic development,has the profound practical

significance in China.

Foreign legal system concerning environmental protection has several decades of development and has gradually formed a relatively complete system of environmental tax, which the externalities and public goods theory is the theoretical foundation. Especially since the 1990s, the ecological tax is widely used in the world. Particularly performance is the organization for economic cooperation and development (OECD). Practice of Western countries has proved that using tax means to strengthen the protection of the ecological environment has significant economic and social benefits and ecological benefits. From a global perspective, the ecological tax revenue accounted for the proportion of total tax revenue is increasing gradually. The ecological tax system of the country gradually presents the trend of standardization and internationalization. Environmental protection has always been a basic national policy of our country and using tax measures to improve the ecological environment also has 20 years of history. But the related environmental measures is only scattered in the relevant taxes, having not really set up a perfect ecological tax system, to effectively protect environment and efficiently use resources. And on the range of collection, the collection method and the tax effect has many deficiencies, which does not meet the requirements for the tax system construction under the market economy. Therefore, in consideration of the world situation, drawing lessons from foreign successful experience to establish the ecological tax system in line with China's national conditions, has important practical significance for the coordinated, sustainable development of society and economy.

Key Words: Environmental problems ; Ecological tax ; Tax system

目录

第一章 绪论.....	1
第一节 选题背景及研究意义.....	1
一 选题背景.....	1
二 研究意义.....	4
第二节 国内外研究现状及文献综述.....	6
一 国外研究现状.....	6
二 国内研究现状.....	7
第三节 本文研究方法.....	9
第四节 创新与不足.....	9
第二章 我国开征生态税的必然性.....	11
第一节 我国的生态环境形势严峻.....	11
第二节 开征生态税的理论依据.....	12
一 外部性理论.....	12
二 公共物品理论.....	13
三 双重红利理论.....	14
四 污染者付费原则.....	14
第三节 我国现行的生态保护税种在环保方面的作用有限.....	15
一 我国现行的生态保护税种.....	15
二 我国现行税收体系在生态保护方面存在的缺陷.....	18
第四节 我国已经具备开征生态税的条件.....	21
一 法律框架的日趋完善和法律依据的具备.....	21
二 政府和民众环保意识不断增强.....	21
三 环境监测技术和水平有了较大提高.....	21
第三章 国外开征生态税的实践经验及对我国的启示.....	23

第一节	国外生态税的起源和发展.....	23
第二节	国外有关生态环境的税收现状.....	24
一	大气污染方面的税收.....	24
二	对固体废弃物处理的税收.....	25
三	资源开发利用方面的税收.....	26
第三节	发达国家的生态税收制度建设.....	27
一	美国生态税制的特点.....	27
二	丹麦生态税制的特点.....	28
三	荷兰生态税制的特点.....	28
四	瑞典生态税制的特点.....	29
第四节	各国经验对我国开征生态税的启示.....	29
一	值得借鉴的部分.....	29
二	应当摒弃的部分.....	31
第四章	建立和完善我国生态税收体系的设想.....	32
第一节	我国开征生态税的目标及应遵循的基本原则.....	32
一	我国开征生态税的目标.....	32
二	我国开征生态税应遵循的基本原则.....	32
第二节	开征生态税具体税制要素的设计.....	35
一	纳税人及征税环节.....	35
二	课税范围.....	36
三	计税依据.....	36
四	税率选择.....	37
五	税收减免.....	37
第五章	开征生态税的配套措施.....	39
第一节	将生态税收政策纳入国家长期发展战略.....	39
第二节	规范运用各种手段以改善生态环境.....	39
一	规范运用行政手段以提高环保效率.....	40

二 完善排污收费制度.....	40
第三节 改革现有的生态保护税种.....	42
一 资源税.....	42
二 消费税.....	42
三 城市维护建设税.....	43
第四节 建立公众参与的环境管理制度.....	43
一 树立公众的环保理念.....	43
二 鼓励公众参与环境管理.....	44
第六章 结论.....	45
参考文献	46
个人简历及在学期间发表的学术论文及研究成果.....	48
致谢	49

第一章 绪论

第一节 选题背景及研究意义

一 选题背景

(一) 国际背景

随着全球经济的发展,人们在享受发展所带来的富裕的物质生活时,环境污染、资源枯竭和生态破坏等问题也层出不穷,已严重威胁到人类自身以及后代的生存和发展。从上个世纪 50、60 年代开始,世界上许多国家就已经开始关注和思考人类的生存状况。尤其是在 80 年代之后,随着生态环境的进一步恶化,温室效应、沙尘暴、雾霾天气、地壳塌陷等一系列自然灾害在世界范围内频频发生。尤其是在过去的 2013 年,全球极端天气事件的频发更让国际社会认识到人类所面临的生态资源危机。生态环境作为人类社会赖以生存的资源,有着特殊的社会和经济价值。正是由于目前生态环境已经制约了社会经济的增长,人们认识到了“增长的极限”,因此保持社会经济的可持续发展已成为国际社会的普遍共识。

1972 年 6 月“联合国人类环境大会”在瑞典首都斯德哥尔摩召开,在这次会议上通过了《联合国人类环境宣言》,该《宣言》是国际社会环保行动的第一个里程碑。1992 年 6 月,联合国在巴西的里约热内卢召开了“环境与发展大会”,这是继 1972 年瑞典斯德哥尔摩的联合国人类环境会议之后,环境与人类社会发展中级别最高、规模最大的国际会议。这次大会是在全球生态环境持续恶化、人类生存和发展问题更加严重的情形下召开的,环境与发展是这次会议的主题,会议上签署的《联合国气候变化框架公约》是全球第一个为控制二氧化碳等温室气体排放的国际公约。2002 年在南非约翰内斯堡召开了以“拯救地球、重在行动”为宗旨的第一届可持续发展世界首脑会议,这是继 1992 年里约热内卢的联合国环境与发展会议之后,联合国举办的有关全球生态环境问题最重要的国际会议,也是在非洲大陆举行的最大的一次国际会议。在已经过去的 20 世纪,人类在社会、经济、科技等众多领域都取得了显著的成就,但在环境问题上始终面临着严峻的挑战。该会议的召开对于进入 21 世纪的人类社会所面临的环境与发展问题的解决有着重要的意义。2012 年在巴西里约热内卢召开了联合

国可持续发展大会，又称“里约+20”峰会，这是自 1992 年联合国环境与发展大会及 2002 年南非约翰内斯堡可持续发展世界首脑会议后，国际社会举行的又一次高级别、大规模的会议。在具有里程碑意义的 1992 年地球首脑会议 20 年后，世界各国再次聚集在里约热内卢讨论环境与发展问题，这次会议讨论了两个主题：绿色经济在可持续发展和消除贫困方面作用；可持续发展的体制框架。高级别的有关生态环境的国际会议的频频召开，一方面显示了国际社会对生态环境的重视以及治理环境污染的决心，另一方面也凸显了生态形势已十分严峻，解决环境与资源问题已刻不容缓。

（二） 国内背景

多年来我国的经济发展一直以 GDP 的高速增长为目标，由此导致了产业结构的失衡以及环境的破坏，并且已产生了强烈的代际效应。一方面我国的经济取得了数字上的增长，但另一方面，未来又不得不花大成本去治理环境污染，据世界银行的估算，在 2020 年之后，仅仅治愈因燃煤污染所引起的疾病，中国至少就要支付 3900 亿美元的费用，这个数额占了 GDP 的 13%，并且一直以来传统经济增长模式下粗放式的经济增长方式已造成了资源的严重匮乏，资源紧缺已成为我国经济可持续发展的“瓶颈”。

尤其是进入 80 年代以来，我国的环境问题日益突出，极端天气事件频发，呈现出增多增强的趋势。炎热的酷暑、刺骨的严寒、狂暴的飓风以及滔天的洪水近年来几乎成了我国的“常客”，风调雨顺几乎成了“奢侈品”。回望 2013 年我国的天气，可以用“高温旱涝、雾霾难消”来概括。雾霾天气从华北一直延续到东北江南、南方夏季经历了最强高温热浪、干旱导致颗粒无收、华南被台风轮番袭击……以二氧化碳的排放量为例，我国在 2006 年二氧化碳的排放量就已经超过美国，居世界首位，成为最大的温室气体排放国。由温室气体排放导致气候变暖，中国未来的环境变暖趋势会更严峻。

表 1-1 2001 年-2006 年从石化燃料的燃烧和消费中释放的二氧化碳合计 (百万吨)

国家	2001	2002	2003	2004	2005	2006
加拿大	553.55	573.25	602.46	614.69	632.01	614.33
美国	5762.33	5823.8	5877.73	5969.28	5994.29	5902.75
欧洲	4559.17	4532.33	4678.65	4713.13	4717.46	4720.85
中国	3107.99	3440.6	4061.64	4847.33	5429.3	6017.69
澳大利亚	374.05	382.65	380.68	391.03	416.89	417.06
日本	1197.15	1203.33	1253.29	1257.89	1249.62	1246.76

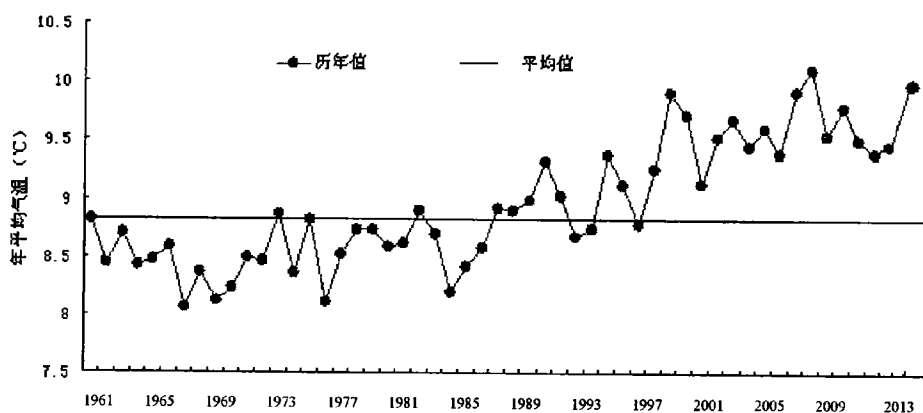


图 1-1 1961-2013 年中国年平均气温变化曲线图

在环境污染日益严重的同时,自然资源也遭受着过量的开采和人为的破坏。我国的能源蕴藏总量虽然在世界位于前列,但是人均占有量却远远低于世界平均水平。以煤炭为例,根据有关数据,在 1949 年至 2004 年期间我国累计消耗的煤炭约 360 亿吨,但这期间开采出的煤炭却有 1000 亿吨之多,也就是说有 640 亿吨煤炭未被利用。我国每挖 1 吨煤要消耗 5 吨-20 吨资源,而在美国、德国、加拿大、澳大利亚等发达国家仅需要消耗 1.2 吨-1.3 吨资源^[46]。

从世界范围来看,目前解决环境问题大致有两种途径:传统行政手段和新

的市场化手段。传统行政手段是通过行政命令和行政处罚等措施来达到目标,这种方式有时能虽然能达到立竿见影的效果,但负作用也相当明显。而市场化手段则是利用市场的引导作用,通过有关的立法来确立一种市场规则,在这样的规则下,市场的相关主体能够通过趋利避害的决策来达到保护环境资源的目的。开征生态税正是市场化手段在生态环境领域的应用。面对我国的经济特点以及造成的环境破坏,我国政府已经提出要进行环境税立法,构建生态税收体系。2007年6月,国务院首次明确要“研究开征环境税”;十二五规划提出要推进税费改革,开征环境保护税,全面改革资源税,以促进经济发展方式的转变;2011年10月国务院发布《国务院关于加强环境保护重点工作的意见》,专门以十分之一的篇幅规定了近20项有关环境问题的经济政策,其中就有多项有关生态环境的税收政策;在2012年“两会”上提及的六项税制改革方案中,其中的一项就是深化环境税的改革。此外,在多次经济工作会议上,国家出台的《国务院节能减排综合性工作方案》都明确提出了要“研究开征环境税”。更有甚者,最近网上传言我国将于2014年开征生态税。由此看来,我国开征环境税、构建生态税收体系已是大势所趋。

二 研究意义

(一) 理论意义

由于生态环境是一种公共物品并且具有外部性特征,决定了解决环境问题不能仅仅依靠市场机制,还必须要有政府来干预以克服市场失灵。生态税收政策作为政府宏观调控的重要手段,能够在促进生态保护和节能减排方面发挥积极作用。以税收的增减来引导纳税人的经济行为,最直接地体现了国家限制或鼓励某种行为的政策意图,从而达到遏制资源破坏和环境污染的行为^[3]。同时,无论是在生态税收体系方面,还是有关生态税的理论研究方面,我国与发达国家相比都存在一定的差距。我国的生态税收实践正处于起步阶段,很多问题都有待于进一步探索。因此,研究生态税的开征具有十分重要的理论意义。

首先,是改善生态环境,进行结构性减税的必要手段。我国目前解决环境问题主要是以行政收费为主,以税收为辅。在初级阶段的市场经济体制中,这种形式还未显现出其弊端,但随着市场经济的发展以及市场体制的逐渐成熟和完善,其弊端就会凸显。行政收费虽然指令性强,有立竿见影的效果,但是很

难适应市场经济的千变万化。因此建立新的税收体系, 可以加强税收对经济的调节作用, 同时结合我国的结构性减税的经济政策, 可以在治理污染的同时进行产业结构与税制结构的调整, 使我国的经济真正地走绿色经济的发展之路。

其次, 为我国建立完善的生态税收体系提供政策建议。纵观我国目前税收制度, 尚不存在以环保为课征目的的独立税种。虽然我国从 1982 年开始就已经有排污费、资源费等行政性收费, 在我国现行的税收体系中也存在资源税、消费税、城镇土地使用税等与环境保护有关的税种, 并且在增值税、企业所得税和个人所得税的相关条款中也有关于环保行为的优惠措施, 但这些相对于一个完善的税收体系还存在很大的距离。现行的税收体系主要是依靠一些税收优惠措施和某些间接具有环保性质的税种来实现生态保护的目的, 既限制了对污染行为的调控力度, 也难以形成专门的环保资金。因此, 结合国外发达国家的成功经验研究我国的生态税收问题, 对于建立完善的环境税收体系具有重要的指导意义。

最后, 是环境管理理论发展的重要方向。生态税收作为重要的经济手段, 为环境管理理论的发展指明了新的研究方向, 它与行政手段、技术手段一同, 构成了目前环境管理理论的基础。

(二) 现实意义

目前世界上大多数国家都是通过税收手段来实现环境目的并以此促进循环经济的发展。从我国目前的状况来看, 虽然现行的税收政策对保护环境、综合利用资源等方面发挥了积极的引导作用, 但是仍然存在着许多不足。因此深入剖析我国生态税制建设的不足, 并有针对性地提出具有操作性的政策建议, 具有很强的现实意义。

首先, 是实现资源优化配置、遏制环境污染的需要。环境资源应当有偿使用, 将其使用成本纳入社会经济指标体系, 对其成本进行核算, 就可以促使企业自觉地选择合理的生产结构。通过征收生态税使环境污染的外部不经济内部化, 可以促使企业在生产中权衡成本与收益, 从而使其环保行为成为一种自发的经济行为。

其次, 是为环境治理筹集资金的重要手段。由于税收比收费制度更为稳定和持续, 因此将取得的税收收入直接用来改善资源环境, 对于生态状况的改善更有保障作用。目前我国的环保资金投入不足、效益低下, 国家通过税收将筹

集到的资金用于环境治理，专款专用，能更好地保护资源环境。

最后，能够发挥企业在环境保护中的自觉作用。生态保护随着经济的发展而产生和发展，其原因在于生态保护与经济政策没有实现有效融合，在环境保护中企业没有发挥自觉作用。因此，需要通过税收这一政策手段来有效引导和约束企业的行为，将环境保护成本纳入企业的经营成本中，这也是实现生态保护的保障。

第二节 国内外研究现状及文献综述

一 国外研究现状

国外的研究主要是以外部性和公共物品理论为基础。1890 年马歇尔 (Marshall) 在《经济学原理》中第一次提到外部性问题，为生态税理论的产生奠定了基础。1920 年英国现代经济学家、生态税收理论的先驱庇古 (Arthur Pigou) 在《福利经济学》中系统分析了环境和税收的理论问题，提出外部性问题要靠税收来解决，进一步发展了外部性理论。1928 年，庇古在《公共财政研究》中指出环境污染的根源在于外部性，同时提出了解决方案，即对产生“负的外部性”的私人活动进行征税，而对“正的外部性”活动给予一定的补贴，即所谓的“庇古税”。该方案为解决外部性问题提供了研究思路。但是，在马歇尔与庇古的时代，传统价格理论中没有包括产权因素，所以并不是在所有条件下污染者付费都是最优的，税收方案的选择还要取决于实施成本，但是边际成本又难以计量，因此庇古税存在着操作性不强、忽略代际公平等缺点。在此后 40 年中，该领域并没有引起学术界太多的关注。

到了 20 世纪 70 年代，由于能源危机的爆发，美国学者米都斯 (D.H. Meadows) 等人提出了“增长极限论”，环境问题的外部性问题再一次成为关注的重点，庇古的研究成果也就成为许多学者研究生态税收的出发点。1972 年经济合作和发展组织 (OECD) 环境委员会提出了“污染者付费原则”，此后国际社会对生态税费的研究取得了重大进展。1974 年 OECD 又将因赔偿和治理环境污染而产生的社会成本也纳入污染者负担的范围。这一原则的确立，为税收和费用手段的发展提供了重要的理论基石。在理论指导下，西方发达国家的有关生态环境的税费制度在实践中得到较快发展，实践反过来也极大地推动了理论创新。同时，国外对生态税收政策的研究经常将税收、收费与行政手段进行比较，从而在进

一步揭示税费政策的优势和特点。波特尼(Paul R. Portney)等人指出,虽然行政手段的效果立竿见影,但针对性不强,存在政策滞后现象,导致环境治理的效率偏低。相比之下,税收和收费政策可以将环境污染的成本融合进企业的技术改进和经济成本中,因此企业在控制污染方面就会表现出自觉性和主动性。

1991年皮尔斯提出了“双重红利”理论^①。该理论认为通过对环境征税可以增进社会福利,进而产生“双重红利”,第一份红利是生态环境的改善;第二份红利是可以减少其他税收可能产生的扭曲。随后,学术界对“双重红利”大致形成了三个层次的观点:一是弱势的“红利”效应,即用生态环境的税收收入来减少原有的扭曲型税种,并减少税收的额外负担;二是强势的“红利”效应,即通过对生态环境征税,既能改善环境质量、增进税制效率,还可以提高社会福利,因此又被称为“绿色红利”;三是就业“红利”效应,即生态税的征收降低了与劳动相关的税收,既改善了环境质量还促进了就业,又被称为“蓝色红利”。

国外有关生态税的理论研究在上个世纪90年代就已相当成熟,此后主要是在实践中的应用。从世界范围看,目前生态税收入平均已占全部税收收入的5%,并有逐年上升的趋势,世界各国的生态税也逐渐呈现出国际化、规范化的趋势。

二 国内研究现状

20世纪90年代以来,随着环境污染的加重和生态资源的破坏,如何利用税收手段来实现生态与经济的协调发展成为我国经济学家普遍关注的课题。国内对生态税的研究还处于起始阶段,相关的税收理论大多出现在2000年之后,其中大部分是对国外发达国家生态税收制度和实践经验的介绍以及对其经验的借鉴。

计金标对生态税收理论的研究较为系统和深入。计金标在《生态税收论》(2000)一书中总结了生态税收制度建立的理论基础,并且结合发达国家的生态税收实践经验,从我国的实际生态状况出发,探讨了在我国建立生态税制的可能性,以及在实现可持续发展的过程中生态税制在资源和环境两方面的若干政策取向、在国际贸易税收政策上我国的取向;武亚军、宣晓伟(2002)探讨了在信息不完备的情况下执行生态税收机制存在的难点,以及开征生态税对各相关主

^①该理论源自于20世纪90年代初美国是否要对碳投入品征税的争论,这场争论的导火索是美国1988年夏天长时间的干旱和酷热天气。

体之间利益分配的影响；在《中国水污染防治体制与政策》(2003)一书中，王金南提出我国现行水污染防治管理体制、投融资政策和管理手段存在的问题，从政策层面上提出完善税收政策的建议，以遏制水污染的恶性发展趋势。他还提出，环境税既要包括独立型环境税收，即以生态保护为目的的专门税种；又要包括融入型环境税收，也就是基于环保的目的和要求，改变现有的资源税、消费税和增值税等税种的征税范围、税率和优惠政策；在《生态税·循环经济·可持续发展》(2007)一书中，杜放、于海峰借鉴了发达国家征收生态税的成功经验，并对我国的生态税收体系进行了设计；在《环境税经济效应研究》(2009)一书中，司言武对开征生态税有可能带来的经济效应进行了数理建模分析。

关于我国生态税或者环境税的研究进展，还表现在一些定量化的问题上，如税收征管程序、税收效果等也开始得到了学术界的广泛关注。比如何建武、李善同研究了我国征收生态税可能对经济增长、能源需求以及收入分配可能造成的影响。通过分析得出，生态税能够有效地控制能源消费总量，尤其会抑制交通运输业、化工业等能源密集型产业的扩张。同时，生态税还会以重新配置劳动力和资本的方式，使纺织、电子和服装等劳动密集型产业和技术密集型产业获益。总的来看，征收生态税会促使我国的经济结构朝着清洁化的方向发展。

综上，我国对生态税的研究主要包括以下内容：

一是对生态税内涵的研究。目前学术界有两种不同的观点：一种是狭义的解释，认为生态税即环境保护税。另一种是广义论，认为生态税是关于资源保护和环境治理的各种税收的概括。

二是对西方国家成功的生态税案例的比较和分析。这是我国目前比较常见的研究方法。在对生态税基本理论分析的基础上，大量结合发达国家、OECD 国家及典型发展中国家的实践，对其经验进行总结和借鉴。如曾贤刚提出从 OECD 国家的实践经验来研究我国生态税的建立和完善；杜放、漆亮亮和王彤则分别以德国、美国、日本的生态税改革为例进行分析，研究其环保经验对我国的启示。

三是研究我国生态税的政策设计、实施框架方案。大多是从我国现有的环境保护的薄弱现状入手，分析生态税开征的必要性以及有关生态税的税率设计、税基的确定等，对这方面研究较多的有计金标、王金南、傅志华、陈少英、李慧玲等。

但是在学术界也有人认为，目前我国开征生态税似乎时机未到。比如宫平、王强等人认为，对于生态税的研究存在着发展阶段的问题。对于发达国家来说，发展经济已不是社会的主要问题，因此他们有充分的时间和财力去讨论生存质量问题；而我国正处于经济成长期，出现污染问题既是不可避免的，也是暂时难以解决的，应等到经济发展到一定程度，有了足够的精力和经济支持之后再研究环境问题。这种观点似乎有一定的道理，但是对于学术研究来说，不能等到所有条件都具备之后再对理论问题进行研究，这样的话我国在该领域的研究上必然与国际差距越来越大。因此，对生态税研究要树立正确的观念，把生态税作为税收理论研究中的一个重要方面，并结合其他国家的成功经验，建立适合我国国情的生态税收体系。

第三节 本文研究方法

本文主要采用以下研究方法：

文献综述法。这是本文研究的理论基础，通过分析总结目前国内外生态税收政策的研究成果和研究方法，确定了该领域的研究空间和重点。

中外比较法。由于我国目前尚不存在真正意义上的生态税，而目前发达国家的税收制度已相对成熟，因此在研究国内生态保护相关政策的同时，比较分析了发达国家在环保方面的成功经验，并提出其对我国环保政策的借鉴意义。

数据分析法。本文的数据分析主要是为了强调目前我国环境污染的严重程度，以此来说明开征生态税的必要性。

定性分析法。本文在对我国生态税收的对策机制进行分析时，既注重从宏观的法律、制度、政策和公民意识等方面入手，又比较重视微观层面的运行机制和政策落实，综合运用了归纳和演绎、分析与综合等方法，力求使分析更加全面、更加准确，使提出的对策建议更有针对性和操作性。

第四节 创新与不足

本文的创新之处主要在于：

第一，经济学、财政学等学科的有机结合是本文的创新之处，它将各学科的思维模式相结合，多角度地进行研究和综合，希望能给此课题的学者们提供一些参考意见。

第二，对于建立和完善我国生态税收体系提出了比较新的观点。首先，构建生态税收制度应该有一个良好的制度环境和舆论环境，无论是政府还是公众，都要树立正确的环保思想和理念；其次，生态税的建立要破、立结合，既要建立一个独立、完整的生态税种，又要改革现有的税种。

由于生态税的开征是一个比较前沿的课题，这篇文章虽然查阅了很多书籍和相关数据资料，也进行了深入的思考，但仍然存在一些不足之处。

第一，由于国外的有关资料收集比较困难，因此在对国外生态税的研究情况的综述中，只能做到覆盖比较重要的观点和理论，就会使研究在时间上存在间断，进而会使该部分的连贯性受到一定影响。

第二，由于文章比较侧重理论分析和政策建议，而相对缺乏定量研究，因而会减弱一些研究结论的说服力。

第三，由于学术能力有限，对使用计量经济学方法分析问题的能力不足，在生态税的税率设计部分没有进行更深入的论证，只是用了相对简单的模型进行论证和分析。

第二章 我国开征生态税的必然性

近年来,由于人类活动对大自然的肆意破坏导致了严重的生态问题。无论是日趋恶劣的天气还是严峻的资源状况,都警醒着我们要正视人类活动对生态环境的影响,努力实现与大自然的友好相处。经济活动中存在的外部性导致了对自然资源利用的低效率,通过征税可以将污染环境和破坏生态的行为纳入生产者的生产函数和决策函数,并成为其内生变量,从而解决环境污染的外部不经济。由于生态环境属于公共产品,因此其权属很难清晰界定,就会出现搭便车行为。通过开征生态税不仅可以解决外部性问题和搭便车行为,而且还可以实现双重红利,促进就业和经济的持续增长。

虽然目前我国出台了一系列与环境保护有关的税费政策,但随着我国经济的快速发展,生态环境状况日益恶化,现行与环境保护相关的税收政策已不能适应我国经济的发展和环保的需要,严峻的生态状况和我国尚不完善的生态税收体系决定了我国开征生态税已迫在眉睫。

第一节 我国的生态环境形势严峻

回望 2013 年的天气,可以用“高温旱涝、雾霾难消”来概括。雾霾天气从华北一直延续到东北江南、南方夏季经历了最强高温热浪、干旱导致颗粒无收、华南被台风轮番袭击……从去年开始,雾霾就一直“伴随”着人们的出行,先是 1 月份笼罩半个中国的 4 次雾霾,再到 10 月份东北雾霾致使数千所学校停课,雾霾天气有“愈演愈烈”之势。据国家统计局统计,我国去年平均的雾霾天气为 52 年来最多;去年夏天,全国多地同时上演高温天气,江南、江淮及重庆等地都出现大范围、持续性的高温,部分地区高温天气无论是时间还是气温强度都突破了历史纪录,“烧烤模式”已然成为去年夏季的关键词;据相关资料统计,2013 年我国干旱地区大多集中在南方,截至 2013 年 8 月 26 日,全国耕地受旱面积达 2623 万亩,待播耕地缺水面积 257 万亩,有 253 万人、92 万头牲畜因为旱情饮水困难;去年自入汛以来,全国多地遭受暴雨,东北三省、湖南、华北南部、江淮、四川盆地、江南西北部、及贵州北部,都遭遇到了不同程度的暴雨袭击。

另一方面,我国的资源状况同样不容乐观。从自然资源的总量来看,我国

是一个资源大国,不仅数量众多而且品种丰富,一些重要的自然资源拥有量还居于世界前列位置。但从人均资源数量来看,我国又是一个资源贫乏的国家,人均资源占有量大多低于世界平均水平。除此之外,资源开发利用中的极大浪费也进一步加剧了我国自然资源的短缺^[45]。

自然灾害的频发,一方面有全球气候变化的因素,比如近年来平均的风速和雨水日数都有减少的趋势,比较容易导致静稳型天气的出现。但更多的是人为因素,由于人类活动对大自然的肆意破坏和对环境的严重污染,导致了严重的生态状况。无论是日趋恶劣的天气还是严峻的资源状况,都警醒着我们要正视人类活动对生态环境的影响,努力实现与大自然的友好相处。

第二节 开征生态税的理论依据

一 外部性理论

外部经济(external economies)最早是由马歇尔 1890 年在其著作《经济学原理》中提出的。1920 年底古在其著作《财富与福利》中发展了马歇尔的“外部经济”理论,提出了“外部不经济”理论。庇古主要是以边际私人净产值和边际社会净产值的差异为基础来进行说明的。外部性是指在市场经济活动中一个经济主体的行为给第三方造成影响,而这影响却不用经济主体来承担或受益。外部性最终表现为个人边际收益(成本)和社会边际收益(成本)的不一致^[2]。

在生态环境问题的研究中,外部性理论是其重要的理论基础。一方面外部性反映了自然资源低效率利用的根源,另一方面又为解决环境污染的外部不经济问题提供了思路。环境问题中的外部性更多的表现在外部不经济上,比如,大量废气的排放造成的气候异常,地下煤炭资源的过度挖掘造成地表的塌陷等等。

对于经济活动中存在的外部性问题,大致有两种解决方法:科斯定理和庇古税。科斯定理,也可理解为规定财产权的政策。“科斯定理”是新制度经济学的奠基人科斯在其著作《社会成本问题》(1991 年)中提出的。关于何谓科斯定理,科斯本人并没有一个明确的说法,目前比较流行的说法是:如果没有交易成本或交易成本很小,并且财产权是明确的,则无论开始时权利如何划分,市场的最终结果都可以达到资源的最优配置或者说市场均衡的最终结果都是有效率的。科斯定理要阐明的是外部性可以通过市场交易来解决。解决外部性的另

一种方法是庇古税。庇古在其著作中首先提出了“谁受益，谁投资”与“谁污染，谁治理”的政策。即对私人成本低于社会成本的行为予以征税，对私人成本低于社会成本的行为予以补贴，以使私人成本与社会成本的均衡。庇古税是一种是外部成本内部化的方法。通过征税，将污染环境和破坏生态的行为纳入生产者的生产函数和决策函数，并成为其内生变量。从发达国家已有的实践来看，税收手段在解决环境问题中的外部不经济方面具有其他环保手段无法比拟的优势。

二 公共物品理论

萨缪尔森《公共支出的纯理论》中对公共产品的定义是目前学术界公认的定义，即“纯粹的公共产品或劳务是这样的产品或劳务，每个人消费这种产品或劳务也不会导致别人对该种产品或劳务消费的减少”。公共物品与私人物品的主要区别是它具有非竞争性和非排他性，作为经济个体每个人都要使用公共产品，由于公共物品非竞争性和非排他性的特征，人们在享受公共产品时出于自身利益又不愿意承担其使用成本，再加上资源分配存在的差异，就会导致一些人坐享其成，免费享受公共物品带来的好处，而成本却由另一些人来承担，从而产生了“免费搭车”现象。长期以往，每个人都会产生“搭便车”的心理，最终会导致人们都趋向于免费使用公共产品，而不会去承担由此带来的成本，从而导致理论界提及的“公地悲剧”现象。

生态环境由于具有上述的两个特征，因此也属于公共产品。由于环境资源的权属很难清晰界定，人人都可以享用，而又不必承担由此带来的成本，因此就会出现搭便车行为，自然资源就会被过度开采和使用。如果每一个经济主体在使用公共物品或服务时，都按照边际收益等于边际成本的原则，承担自己所应承担的成本费用，那么整个社会的公共物品供给将达到最佳状态，形成理想的“林达尔均衡”^②。要达到这样一种状态，仅仅依靠市场手段进行调控是不够的，这就需要政府采取一定的措施来弥补市场功能的欠缺。税收无疑是一种较好的方法，政府利用税收手段，通过向污染排放者征税，人为地将公共产品赋

^②林达尔均衡是1919年瑞典经济学家林达尔(Lindahl)提出的。其定义是如果每一个社会成员都按照其所获得的公共物品或服务的边际效益的大小，来捐献自己应当分担的公共物品或服务的资金费用，则公共物品或服务的供给量可以达到具有效力的最佳水平。

予排他性和竞争性的特征，再将其税收收入用于治理环境，在某种程度上就可以避免“搭便车行为”，达到环境保护的目的。鉴于此，生态税的开征就很有必要了。

三 双重红利理论

双重红利理论是上个世纪 90 年代英国经济学家大卫·皮尔斯提出的，该理论一直被认为是生态税的理论基础之一。双重红利是指通过开征生态税，一方面可以抑制污染、改善生态环境，另一方面还可以通过税收手段降低税制对资本、劳动产生的扭曲作用，从而促进就业和经济的持续增长，即同时实现“绿色红利”与“蓝色红利”。理论界对双重红利有三种阐释：一是“弱式双重红利”，是指通过生态税收入缓解原有的扭曲性税收；二是“强式双重红利”，即通过开征生态税来实现环保目标并改进现行的税制效率，以提高福利水平；三是“就业双重红利”，是指生态税的开征会使环境得到改善并带来新的就业机会。在实践中，发达国家在制定生态税时一般都会考虑双重红利，并取得了一定的效果【10】。

四 污染者付费原则

“污染者付费原则”是经济合作与发展组织（OECD）于 1970 年代提出的，简称 PPP 原则。这一原则规定所有的单位和个体经营者都必须为其污染行为直接或间接的支付费用。“污染者付费原则”是外部性理论的必然结果。生态环境的恶化实际上是由于对环境的过度污染和对资源的过度使用，而由此造成的经济损害并没有纳入污染者的成本之中。污染者付费原则类似于法律中的归责原则，即谁造成了环境的外部成本就由谁来负担。根据该原则，在其他条件相同的情况下，企业的边际成本就会增加，进而会影响企业的生产决策。如果把环境和自然资源引入市场，政府可以对所有利用自然资源而产生的外部费用收费，那么生态环境资源就会和市场上的其它资源一样，通过价格机制将污染造成的外部成本内在化，那么就能实现生态资源的有效配置。

近年来，污染者付费原则得到了进一步扩展，不仅污染者要为其污染环境的行为承担责任，同时使用者也要为污染行为买单，即“污染者和使用者支付原则”，把使用者的成本也纳入价格体系中，会使成本价格更加合理。另一方面，随着企业生产方式和环保措施的不断变化，有些企业可能由污染者变为使用者。

例如，一些污染排放量比较小的企业，若自身开展环保措施和污染治理经济上就不合算，这种情况下最经济合算的方法就是将其排放的污染交由专门的污染治理设施来集中处理，根据使用者付费原则，这些企业要获取污染治理设施的使用权就需要付出相应的对价。使用者付费原则本质上也是消除外部不经济的一种方法。

第三节 我国现行的生态保护税种在环保方面的作用有限

一 我国现行的生态保护税种

虽然我国目前并不存在真正意义上的生态税，但近年来出台了一系列与环境保护有关的税费政策，这些政策在保护环境、节约资源方面发挥了积极的作用，并且可以作为构建生态税收体系的基础。

（一） 消费税

消费税是指对消费品和特定的消费行为按消费流转额征收的一种商品税。我国现行的消费税法，是 2008 年 11 月 5 日修订通过并颁布，自 2009 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国消费税暂行条例》以及 2008 年 12 月 15 日颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》。现行的消费税中与环境相关的税目主要有鞭炮焰火、成品油、小汽车、摩托车、木制一次性筷子等（见表 2-1）。

表 2-1 消费税税目税率表（部分）（2013 年版）

五、鞭炮、烟火	15%
六、成品油	
1.汽油	
（1）含铅汽油	1.40 元/升
（2）无铅汽油	1.00 元/升
2.柴油	0.80 元/升
3.航空煤油	0.80 元/升
4.石脑油	1.00 元/升
5.溶剂油	1.00 元/升
6.润滑油	1.00 元/升
7.燃料油	0.80 元/升

续表 2-1 消费税税目税率表（部分）（2013 年版）

七、汽车轮胎	3%
八、摩托车	
1. 气缸容量（排气量，下同）在 250 毫升（含 250 毫升）以下的	3%
2. 气缸容量在 250 毫升以上的	10%
九、小汽车	
1. 乘用车	
（1）气缸容量（排气量，下同）在 1.0 升（含 1.0 升）以下的	1%
（2）气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升（含 1.5 升）的	3%
（3）气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升（含 2.0 升）的	5%
（4）气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升（含 2.5 升）的	9%
（5）气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升（含 3.0 升）的	12%
（6）气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升（含 4.0 升）的	25%
（7）气缸容量在 4.0 升以上	40%
2. 中轻型商用客车	5%
十二、游艇	10%
十三、木制一次性筷子	5%
十四、实木地板	5%

在我国现行的税制结构中虽然消费税也占了一定比例，但是现行消费税在车辆管理方面，还未充分发挥其效应。在以后的税制改革中，可以考虑将车管消费税和车船税进行相互协调，以达到互补效应。

（二） 增值税

增值税是以商品（含应税劳务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。我国从 1979 年起在部分城市试行增值税，2009 年国务院全面实施增值税转型改革，将增值税由生产型转为消费型。

增值税对于生态环境保护方面的减免措施主要包括：以垃圾为燃料生产的电力或热力、以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品等资源综合利用产品的减免政策；同时对于那些对环境损害较大的粘土实心砖、瓦，立窑法工艺生产的水泥做出了明确规定，不给予税收优惠。

（三） 资源税

资源税是对在中华人民共和国领域及管辖海域从事应税矿产品开采和生产盐的单位和个人课征的一种税。1993 年 12 月国务院发布《资源税暂行条例》及《资源税暂行条例实施明细》，把盐税并到资源税中，并扩大了资源税的征税范

围。资源税的征收除了能为国家筹集财政资金，还促进了对自然资源的合理开发利用，促使纳税人合理的开发和利用自然资源。

我国的资源税采取从价定率或者从量定额的办法计征，总体说来是以从量为主，从价为辅。资源税的具体税目税率见表 2-2。

表 2-2 资源税税目、税率表

税目		税率
一、原油		销售额的 5%-10%
二、天然气		销售额的 5%-10%
三、煤炭	焦煤	每吨 8-20 元
	其他煤炭	每吨 0.3-5 元
四、其他非金属矿原矿	普通非金属矿原矿	每吨或每立方米 0.5-20 元
	贵重非金属矿原矿	每千克或每克拉 0.5-20 元
五、黑色金属矿原矿		每吨 2-30 元
六、有色金属矿原矿	稀土矿	每吨 0.4-60 元
	其他有色金属矿原矿	每吨 0.4-30 元
七、盐	固体盐	每吨 10-60 元
	液体盐	每吨 2-10 元

我国的资源税属于比较典型的级差资源税，因此其主要作用是通过级差收入来调整与平衡企业之间的竞争差距，同时强化资源的稀缺性理念，客观上起到限制企业资源浪费、合理开发利用资源的作用。我国资源税收制度尽管经过多年的调整与完善，仍然存在一定的弊端。比如，在征收范围上仅局限于矿产品与生产盐，而对于森林植被、水等自然资源并未包括在内，因而不能从本质上遏制生态环境的恶化。同时，资源税主要是针对应税资源的使用量征税，而对于开采量不予考究，这会使不少企业钻现行法规的空子，通过加大开采量，减少销售量来抬高价格，造成对自然资源的垄断。再者，目前的资源税仅对原油和天然气按销售额从价计征，而对其他资源则从量计征，这就很难适应市场多变的资源价格形式。整体说来，目前我国资源税制在节约资源、抑制环境污染方面发挥的作用还相当有限。

（四） 其他税种

耕地占用税是对占用耕地建房或从事其他非农业建设的单位和个人，就其实际占用的耕地面积征收的一种税。为了改变我国人多地少的矛盾，我国政府

于 1987 年开征了耕地占用税,运用税收经济杠杆以有效保护耕地。尽管 2007 年国务院颁布的新条例大幅度提高了税额标准,但目前税额仍然偏低,这也是造成耕地占用税在抑制滥用耕地资源方面发挥作用有限的重要原因。

城市维护建设税是对从事工商经营,缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人征收的一种税。城建税是一种附加税,具有专款专用的特点。该税税收收入的很大一部分被用于如生活垃圾处理系统、城市污水处理系统、清洁燃料供应系统和集中供热系统等城市环境基础设施的投资。目前在全国环保总投资中,该环保投资的数量已接近 60%,在现行税制中最具有生态保护的属性。

车辆购置税是以在中国境内购置规定车辆为课税对象、在特定的环节向车辆购置者征收的一种税。车辆购置税是 2001 年 1 月 1 日开征的新税种,是在原交通部门收取的车辆购置附加费的基础上,通过“费改税”方式改革而来的。车辆购置税实行统一的比例税率,税率为 10%。目前我国汽车消费量已经超过了美国成为世界第一,由机动车而带来的环境问题也随之而来。对车辆购置纳税从某种程度说可以抑制人们的购车行为,进而也可以缓解由于机动车而造成的环境污染问题。

车船税是以车船为征税对象,向拥有车船的单位和个人征收的一种税。我国从 1951 年在全国部分地区开征车船使用牌照税,1984 年改名为“车船使用税”,2007 年国务院又将“车船使用税”改名为“车船税”。目前我国的车船税法是 2011 年 11 月 23 日经国务院常务会议通过并自 2012 年 1 月 1 日起实施的《中华人民共和国车船税法实施条例》。近年来随着我国经济的快速发展,机动车保有量也快速增长。据统计,截至 2010 年 10 月,全社会机动车保有量近 2 亿辆,成为第二大机动车保有国。车船税自开征以来已有 60 多年,其间税种名称几度改变,但其在抑制能源消费、缓解空气污染方面一直发挥着积极作用。

城镇土地使用税是以国有土地为征税对象,对拥有土地使用权的单位和个人征收的一种税。该税在一定程度上提高了土地资源的使用效率,但由于税额的征收标准较低,因此,该税种对节约土地资源所起的作用微乎其微^[20]。

二 我国现行税收体系在生态保护方面存在的缺陷

税收手段作为一种重要的经济政策手段,它结合其他环境政策,在保护生态环境、限制污染和筹集污染治理资金方面发挥了重要作用。但随着我国经济的快速发展,生态环境状况日益恶化,现行与环境保护相关的税收政策已不能

适应我国经济的发展和环保的需要。主要表现为以下几个方面：

（一） 独立税种的缺位

目前我国尚没有直接与生态补偿相关的税种，大多是通过收费的形式对环境进行调节，以费用而不是税收的形式存在，在环境保护方面存在诸多的问题。首先，收费缺乏法律保障，形式混乱。收费的法规依据大多是部门规章，立法层次较低，强制性较弱，而不如税收那样是由法律或国务院颁发的行政法规作保障。由于收费是依据部门规章，因此具有更大的自由裁量权，于是一些部门在没有得到明确授权的情况下自行出台收费项目，导致收费繁杂混乱。其次，目前我国的环保资金主要以费用而不是税收的形式存在，资金难以保证。世界各国的实践经验表明，由于法律的强制性和稳定性，以税收的形式解决环境问题，不仅能保障资金来源，而且能很好地巩固环保成果。

（二） 现有税种的环保功能薄弱

资源税是现有税制中最具有环保性质的税种，对于自然资源的合理开发使用具有重要意义。但是我国最初开征资源税并非是处于环保目的，更多是具有财产税的性质。这一点从征收范围和税率设计上就能够看得出来。在征收范围上，仅限于矿产品和生产盐，而对其他已经遭到损害的资源比如淡水、森林、草原和土地资源等都没有涉及到；在税率设计上，现行资源税率普遍偏低，导致资源税收入在税收总收入中的比例也一直偏低，过窄的征收范围和过低的税率与近年来我国资源的开发力度不相适应，显然不利于资源的节约利用的和社会的可持续发展。

表 2-3 2006—2012 年全国资源税占税收收入的比重（单位：亿元）

项目	06 年	07 年	08 年	09 年	10 年	11 年	12 年
资源税	207.26	261.25	301.76	338.24	417.57	598.87	904.37
税收总收入	37636.27	49449.29	54219.62	59514.70	73210.79	89738.39	100614.28
所占比例（%）	0.55%	0.53%	0.6%	0.57%	0.57%	0.7%	0.9%

消费税设立的原本目的是为了遏制高额消费，引导人们的消费观。如何利用消费税来引导人们的环保理念也是如今我们应该思考的问题。在国外，大部分对环境造成污染的产品都被纳入了消费税的征收范围。但在我国相当一部分对环境有害的产品没有被纳入消费税的征收范围，如一次性塑料袋、洗涤剂、

与环境密切相关的燃料、排出废气物中的碳含量等。其次，消费税的税率设计也偏低，很难对人们的消费产生刺激作用。

前面提过，城市维护建设税的功能是最接近生态税的，但在我国，该税是一种附加税，缺乏独立性，其收入规模会受制于增值税、消费税、营业税这“三税”的征收额，具有极大的不稳定性，也就弱化了在筹集环保资金方面的作用。再者，城建税收入的使用范围也仅限于城市，进一步限制了其环保功效。

耕地占用税和城镇土地使用税是为了加强对耕地的保护以及对城镇土地资源的合理利用而开征的一个独立税种。这两种税与资源保护的关系非常紧密，但是由于税率过低，使得其环保功能没得到充分的发挥。

（三） 税收优惠政策存在弊端

在税收体系中，促进生态保护的优惠政策总体上比较混乱，形式比较单一，各目标之间缺乏协调，甚至出现自相矛盾之处，未形成一个完整的优惠政策体系，不能有效发挥生态调节功能。

从增值税的本质看，该税种是一个中性税种，主要目的是为了筹集资金，如果实施过多的优惠政策就会导致抵扣链条断裂、征管方面出现漏洞。在已有的税收优惠上，对于资源的综合利用和废旧物资的循环利用给予了增值税减免优惠。但另一方面，为了支持农业发展，对于农药、化肥和农用塑料薄膜这些能够对环境造成污染的产品又给予免征增值税的优惠，这就造成了优惠措施之间的相互矛盾。企业所得税在环保方面相对于其他税种规定了较多的内容，但是又存在覆盖范围小、执行程序复杂的问题，对企业享受相关政策带来较多不便。

（四） 缺乏完整的税收体系，整体税制“绿色化”程度不高

在我国现有的税制中，不仅缺乏独立的生态税种，而且现有的与生态税收相关的税种也缺乏整体设计，而且“绿色”程度不高，没有形成完善的生态税收体系，无法系统地调控环境问题。一是对于一些重要的自然资源虽已遭到严重破坏却仍未纳入税收体系中，如淡水、森林、草原和土地资源等；二是对于那些税率较低的税种，如资源税、消费税、耕地占用税和城镇土地使用税，应调高其征收标准。对可再生资源和非可再生资源应区别对待，实行差别税率，而对于稀缺的无可替代的资源应课以重税；三是税收资金管理和使用问题。通过

税收政策筹集的资金如何管理和使用，以真正的达到改善生态环境的目的，也是进一步完备我国税收体系时需要考虑的问题。

第四节 我国已经具备开征生态税的条件

一 法律框架的日趋完善和法律依据的具备

改革开放以来，我国陆续出台和制定了一系列鼓励保护环境和资源利用的措施，为开征生态税提供了良好的法律基础。1994 年我国实施分税制财政体制改革，对税收制度、征管制度以及税务机构进行了一系列的改革，尤其从 2004 年开始，按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，实施了新一轮税收改革。2008 年末为应对全球金融危机，将生产型增值税改为消费型增值税，这些都为生态税的建立提供了政策窗口和机遇。

二 政府和民众环保意识不断增强

现阶段，生态问题无论是在国内还是在国外，都已成为一个白热化的话题。各国的环境治理经验也表明：一个国家要想通过制定政策解决环境问题，重要的一点就是要树立民众的环保观念。只有政府和民众都具有这样的理念，制定的政策才能有效的贯彻下去，政策的效果也才能是最理想的。

近年来随着我国环境的日益恶化，无论是政府、企业还是广大民众对经济与生态、生存与发展都有了重新的认识。近年来，环保指标也被纳入了地方政府的绩效考核体系之中。随着循环经济理念的树立，ISO14000 环境管理认证体系的实施，更多的企业也逐步开始接受清洁生产，企业环保意识的提高会大大降低环保税收政策的障碍。随着生活水平的提高，民众也开始对生态问题倍加关注，环保意识日益增强，这些都为生态税的开征奠定了良好的基础^[16]。

三 环境监测技术和水平有了较大提高

从监测技术角度看，我国当前已经形成了一整套环境监测系统和环境监理体系，国家统一在地方进行自动监测站数据集成联网改造工程，解决了环境保护税的计算和征收问题。尤其是一些技术性难题得到解决，环保监察部门开发和推广使用了排污量在线全天候监测系统、污水处理设施运行远程监控系统（俗称环保黑匣子）等现代化监测手段，针对污染或破坏损失程度的计算和核定建

立物料衡算模型等^{〔11〕}。

第三章 国外开征生态税的实践经验及对我国的启示

在国外有关环境保护的法律制度已有了几十年的发展历程，已经逐渐形成了较为完整的环境税收法律体系。尤其是 20 世纪 90 年代以来，生态税收开始广泛运用于世界各国，表现尤为突出的是经济合作与发展组织(OECD)国家。1991 年，OECD 国家环境部长会议成立了“税收与生态联席会议”，呼吁各个成员国国家利用生态税来实现经济发展和生态保护的目标。

在我国，生态税还是一个比较新鲜的事物。但在环境危机开始呈现并日趋严重的背景下，我国也逐渐开始运用税收手段来改善生态环境，并形成了一些与生态环境保护有关的税收法律制度。但是严格地说，这些与环境有关的税收制度还不能被称为环境税法律制度，因此，就有必要借鉴国外环境税法律制度的成功经验，并从中发掘可供我国借鉴之处。由于在生态税收制度方面，OECD 国家的表现比较突出，因此在本部分选择了美国、丹麦、荷兰和瑞典四个比较成功的典范，分别介绍了它们在大气污染、固体废弃物污染以及资源开发利用等方面的成功经验，并对这些国家的税收实践进行了评价，最后总结了它们的实践经验对我国开征生态税来说值得借鉴和摒弃的内容。

第一节 国外生态税的起源和发展

自庇古提出外部性理论后，生态税的观念就开始出现了。国外环境税法律制度大致经历了三个发展阶段：萌芽阶段、发展阶段和完善阶段。

20 世纪 50 年代初至 70 年代末是生态税发展的萌芽阶段。这一阶段大多数国家采取的都是禁止型的行政手段，只有极少数国家采用税收手段，比如美国国会于 1971 年提出了对排放硫化物征税的议案，并于 1972 年率先征收二氧化硫税。总之，生态税在这一阶段仅处于初步尝试阶段。

20 世纪 80 年代至 90 年代初是其发展阶段。由于这一时期的生态问题更加严峻，传统的税收法律制度面临着重大调整，一些全新的生态税种以及大量的有关环境税收的政策措施被相继引入。相对于传统的行政管制手段，税收手段的优势也充分显现出来。自 20 世纪 80 年代，OECD 成国家开始纷纷实施各类生态环境税收：首先是法国于 1985 年开征了硫税；其次挪威也于 1986 年对含铅汽油和无铅汽油分别执行有差别的基本税，并在 1991 年 1 月 1 日开始实施二氧

化碳税。20 世纪 90 年代以后,为使生态税与传统的税制协调一致,以“全面绿化税制”为标志,北欧国家率先开始了环境税制改革的尝试。

20 世纪 90 年代中期至今是生态税的完善阶段。在此期间,OECD 环境政策委员会和财务委员会共同建立了“税收与环境联席会议”,并积极呼吁各成员国采用税收手段来解决环境问题。在其推动之下,所有的经合组织成员国在不同程度上都引入了生态税^[12]。

第二节 国外有关生态环境的税收现状

一 大气污染方面的税收

关于大气污染方面的税收主要有针对氮氧化物、二氧化硫的排放征收的氮氧化物税以及二氧化硫税。美国于 1972 年率先开征了二氧化硫税,瑞典也于 1991 年 1 月开征了此税,随后荷兰、挪威、日本和德国等国家也陆续开征。具体如表 3-1 所示:

表 3-1 大气污染方面的税收

国家	税种	征税背景	征税范围及对象	税率	效果
美国	臭 氧 层 保 护 税	在《蒙特利尔公约》签订后,为消除氟利昂的排放	破坏臭氧层化学品的进口、生产与储存,也包括危险化学品生产	从量税,特定化学品根据其损害臭氧的程度进行差额征收	对一些化学品的使用起到了很明显的约束作用
	汽 油 税	俄勒冈于 1919 年引入此税,至 1929 年联邦中的每一个州都已经引入该税	汽车的汽油使用	各州的差别很大,中等税率为每加仑 0.16 美元	鼓励消费者购买更节能的汽车,减少废气排放
	二 氧 化 硫 税	美国在 1972 年率先开征	对排放到空气中的二氧化硫污染物征税	二氧化硫浓度达一级和二级标准的地区,每排放一磅硫分别课征 15 美分和 10 美分	促使生产者安装污染控制设备

续表 3-1 大气污染方面的税收

丹麦	二氧化碳税	从 1992 年开始对家庭征收二氧化碳税, 1995 年扩大到企业	含碳的能源	税基是能源中含碳量的大小	较好地控制了温室气体的排放
	车用燃油税	对车用燃油课税始于 1927 年, 目的是取得财政收入和控制燃油进口	含铅的汽油以及含苯的汽油	根据苯含量的差别设计税率, 最高适用于苯含量 4%-5% 的税率和最低适用于苯含量不到 1% 的税率	降低了对环境影响较大的含铅和含苯的汽油的消费
荷兰	燃料税	于 1988 年开征	汽油、柴油、液化气、煤等主要燃料	实行定额税率, 由政府根据环境部确定的环境目标所需金额来决定	是政府实施生态保护政策的主要资金来源
瑞典	二氧化碳税	从 1991 年开始征收	对石油、煤炭、天然气、液化石油气、汽油和国内航空燃料征收	根据各种不同燃料的平均含碳量和发热量来确定税基	抑制能产生二氧化碳的燃料的使用

二 对固体废弃物处理的税收

近年来, 城市固体废弃物的处置受到了很多国家的重视。不仅是因为其数量迅猛增长, 也因为其对环境造成了严重污染以及其处置成本随着城市垃圾处理场的饱和而不断提高。因此其处置受到了很多国家的重视, 为促使对固体废弃物的妥善处理, 不少国家都提出了一系列的治理措施。

表 3-2 有关固体废弃物处理的税收

国家	税种	征税背景	征税范围	税率	效果
美国	固体废弃物处理的税费	城市固体废弃物的日益增长	对再利用行为的税收鼓励	对循环利用设备投资的税收抵免或扣除, 对购买循环利用设备免除销售税及相关活动的贷款和补助	减少了饮料容器使用约 79-83%, 减少固体废弃物的重量占 6%, 体积占 8%
荷兰	废物税	这是对废物的处理所征收的税	经营填埋场或焚化废物的企业	对填埋的废物税率为每吨 29.7 荷兰盾	
	垃圾税	对家庭征收的一种为收集和处理垃圾而筹集资金的税	以每个家庭为征收单位, 根据家庭人口的多少区别对待	根据每个家庭装满垃圾箱的数量以及每个垃圾箱的单位税额来征收	能够促使家庭减少垃圾产出

三 资源开发利用方面的税收

资源开采税, 顾名思义就是对开采自然资源的行为征收的一种税种。资源开采税对环境的保护作用主要在于通过调整对自然资源开采的盈利水平, 来降低开采总量。美国已有 38 个州开征了开采税, 对于资源密集型的州如阿拉斯加、德克萨斯等这些州来说, 开采税已经成为重要的收入来源, 并且使美国石油总产量下降了大约 10%—15%, 极大地减少了对资源环境的破坏。

表 3-3 资源开发利用方面的税收

国家	税种	征税背景	征税范围	税率	效果
美国	开采税	目前有 38 个州开征，目的是通过影响自然资源开采速度和时间来保护生态	自然资源（主要是石油和煤炭）的开采	对地下煤炭每吨征收 1.10 美元，对露天煤矿开采每吨征收 0.55 美元，对原油每吨征收 0.082 美元	减少了自然资源的开采，缓解了生态破坏
丹麦	普通能源税	1973 年的石油危机促使丹麦政府决定刺激市场节约能源并发展替代化石能源的可更新能源，1977 年开始征收普通能源税	最初对石油产品和电力进行征收。1982 年以后，拓展到煤炭资源。1997 年开始对天然气征收	矿物燃料的能源税为每千兆焦耳 45-48 丹麦克郎，天然气的能源税为 37 丹麦克郎，电的能源税为每千兆焦耳 134 丹麦克郎	该税率比较高，且呈总体稳定增长的趋势
荷兰	能源调节税	是对小规模的自然气和电力的消耗所征收的一种税	经营能源的企业	对天然气征税最大限度为 170000 立方米；应纳税的电力的最大限度为每年 50000 度	通过减少其他税收的方式，返还给家庭和企业
	地下水税	主要是为了财政目的，资金用于地下水管理的研究和成本补偿	针对开采新鲜的地下水的行为而征收	对饮用水企业税率为每立方米 0.34 荷兰盾，其他单位和个人每立方米 0.17 荷兰盾。对渗透水可申请一定折扣	由于该税税负偏轻所以效果并不理想

第三节 发达国家的生态税收制度建设

一 美国生态税制的特点

美国是在 19 世纪 70 年代以后开征的环境保护税。美国的环保工作是由联邦政府和州、地方政府共同参与完成的。美国的环保政策有四个特点：以新技术和新产品的开发为主导来促进节能减排；强调在生产链始端来控制 and 减少污染；强调把环保工作与提高就业结合起来；深化环保的内涵，强调环保技术和产品税收政策的设定。

美国生态税的开征发挥了显著的经济效益、社会效益和环境效益。据有关

资料显示,美国的汽车数量虽然在增加,但二氧化碳的排放量却在降低,20世纪90年代二氧化碳的排放量比1970年代减少了近99%,而且空气中的一氧化碳也减少了97%,悬浮颗粒物减少了70%。目前美国绝大部分州都已经开始征收资源税,但是资源税的税率并不高,其作用主要在于通过影响资源的开采速度以及周期长短来对环境产生影响,它既可以控制处在边际盈利状态的开采行为,另一方面通过开征资源税可以减少资源的消耗量。据相关数据显示,由于资源税的开征美国的石油总产量减少了近20%。

美国的生态税收主要突出在对生态环境有重大影响的、涉及面比较广泛的产品征税,而且为了保证生态税收都能落到实处,十分注意完善征管制度和税式支出制度的配套。在生态税的征收管理方面执行十分严格,由税务部门统一进行征收,缴入财政。由于征管部门比较集中,征管手段比较现代化,所以,在美国拖欠、逃、漏税收的现象比较少。另外,美国还比较重视通过宣传教育来增强公民的环保意识和纳税意识。由于政府比较重视用经济手段来解决生态问题,因此美国已形成了一套比较完善的生态税收体系^[14]。

二 丹麦生态税制的特点

丹麦是最早开征生态税的国家。1994年税收改革以后,丹麦大幅度地提高了家庭和企业的生态税负担。尽管在欧盟国家中丹麦的生态税税率处于比较高的水平,但丹麦的经济和民众的生活却没有受到影响,原因主要有:首先,丹麦实行的是多重税种、差别税率、逐年提高的方法;其次,政府又通过各种方式将部分生态税收入返还给了企业;再次,在生态税制的设计上规定细致并且比较灵活;最后,由于丹麦的生态税收与社会保障制度挂钩,尽管家庭的生态税负大于企业,但是民众的生活并没有受到影响。

所以,丹麦的生态税法是比较典型的“双赢”机制。一方面通过对破坏生态的行为课税,使环境外部成本内部化。另一方面政府又将税收收入用于消除传统税种对市场的扭曲,又增进了社会福利^[35]。

三 荷兰生态税制的特点

荷兰是欧盟各国中开征生态税时间比较长且具有代表性的国家之一。1971年的生态税改革使荷兰成为了闻名世界的绿色之国,并且从这一年开始,荷兰的生态税制度不再仅仅是一种纯粹的环境收费,而是演化为以环保为目的的税

费。目前,荷兰的征税模式是同时征收环境费与不指定用途的环境税,经过调整荷兰的生态税收已经占全国财政收入的 2.5%。在荷兰的生态税中,比较特别的是向市民征收的垃圾税。垃圾税是荷兰的独创,它能够为处理生活垃圾提供资金支持,并且能够在市民中形成了惩罚机制,从而有效地控制生活垃圾的数量。

荷兰是运用税收手段进行生态环境保护比较成功的国家之一,其生态税是以小税种为主,各税种的税率规定的比较明确和详细,税种数目比较繁多并且深入到居民生活的方方面面。荷兰生态税大部分采用特定税形式,其征收管理一般由低一级政府完成。荷兰的生态税由中央和地方根据征收目的和征收条件的不同进行分工,以便不同层次的政府能更好地控制环境质量。

可以看出,荷兰的税收实行中央和地方两条线路,并且政府、税务部门以及各相关部门相互协调配合,对保护生态环境起到了很好的效果^[36]。

四 瑞典生态税制的特点

瑞典的生态税体系在 20 世纪 90 年代初期就已经初具规模。目前其税收主要是对能源以及环境行为征税。构成生态税收体系的政策主要包括汽车燃料方面的税种、噪音税、有关能源产品方面的税种、有关水资源的税费、有关废弃物的税费以及有关环保投资和加速折旧的税收政策等等。

瑞典环境保护税的核心是能源税,其主要目的是通过能源税来促进技术进步,使能源的消费水平保持在一个比较合理的水平上。1991—1992 年度瑞典从环境税费中取得的收入达 461.22 亿克朗,其中与能源有关的税收收入占了近 99%,这相当于瑞典总税收收入的 6%,占 GDP 的 3%。由此可见,瑞典的能源税收入已成为其生态税体系的重要组成部分^[40]。

第四节 各国经验对我国开征生态税的启示

一 值得借鉴的部分

(一) 各环保手段的相互配合

发达国家在构建生态税收制度时,十分注重多种调控手段的使用,特别强调生态税制与传统税制的协调,以及税收手段与其他环保手段的配合使用,从

而最大程度地达到保护环境的作用，这对于我国建立生态税法律制度起了很好的借鉴作用。

首先，充分利用各环境保护税种，构建一个税种之间相互配合、协同作用的生态税收体系。

其次，税收手段与其他经济手段的配合，尤其是和收费制度与行政手段的配合使用。因为征收使用费简单易行且相对灵活，有些国家的环境使用费甚至高于环境税。收费制度比较适合治理环境的初级阶段，尤其是因地区、时间不同而污染程度不同时，更适宜采用收费政策，但收费制度又具有收缴混乱、资金来源不稳定等缺点；行政手段虽然具有立竿见影的效果，但针对性不强，存在政策滞后现象，导致环境治理的效率偏低。总之，以上手段各有优劣，要使它们之间相互配合，才能充分体现经济政策的优势。

最后，生态保护税与法律手段的配合。税收手段本身就是法律手段与经济手段的结合。要做到严格按照国家法律规定出台各项环保政策，以便做到有法可依。所以，法律手段是各项环保政策的基础与后盾。

（二） 生态税收入的用途

开征生态税能带来收入，但这是一把双刃剑：用得好，生态税就很容易被接受；用的不好，生态税就难以实施。总体的来说，有三种用途：专款专用于环保目标；对开征生态税可能的累退效应作一定的弥补；减少其他现存的扭曲性税收。通常第一种和第二种被应用于实践。

第一，税收的专款专用。对于筹集到的生态税收入，大多数发达国家都是专款专用，主要用于环保支出，以保障环保资金的充足。每年的环保支出都会编制预算，并由相关部门负责监督资金的使用情况和预算的执行情况。该做法增强了资金的透明性，使该税种更容易被接受。

第二，对可能产生的累退效应作弥补，以增进社会公平。引进新的税种，会对农产品、燃料和其它商品劳务的成本产生一定的影响，并会对家庭产生再分配的效果。在某一定程度上，生态税是累退的和不公平的。因此，可以利用生态税收入制定补偿计划，在一定程度上消除这种不公平。

（三） 确定合理的征收水平

西方国家在实施生态税过程中，微观经济主体的税负水平基本保持不变。

这样不仅能改善环境质量，经济发展也不会受到较大的影响。而且如果税制设计的恰当，在一定程度上还能促进经济发展。比如丹麦自从其全面改革生态税以来，在欧盟中已成了经济增长率最高的国家，这种经验值得我国借鉴和学习。

（四） 逐步构建生态税收体系

各国开征生态税时大多采取了循序渐进的形式。主要体现在两个方面：一是生态税的逐渐引入；二是税率的逐步提高。另外，生态税是包含众多税种的税收体系，而不是一个单独的税种。因为随着经济的发展，新的污染会不断出现，而一部分传统的污染项目也会因技术进步等原因而不断减少，甚至逐步消失。因此，构建一个完善的税收体系，才能更具有针对性和适应性。

二 应当摒弃的部分

（一） 税收收入中性

税收收入中性是指在保持税收的总收入不变的情况下，用生态税所得来减少其它扭曲性税收收入，以达到增进效率的目的。比如瑞典在 1990—1991 预算年度内执行一个重要的财政改革，即在实行新的环境税的同时，分别降低了所得税和公司税的税率，所得税占 GNP 的比重从 22.5%降低到 19.5%，公司税从 2.8%降低至 1.9%，并取得了较大的成功。但这种做法之所以能成功是因为西方发达国家，尤其是北欧一些福利国家，他们的总体税负就很重，现存税制本身就对消费或生产方式产生了扭曲，因此消减它们有利于增进效率。但在我国却非如此，我国总体税负水平并不高，主要问题是财政收入形式不规范，因此短期内我国不宜采用税收收入中性。

（二） 排污许可证交易

排污许可证交易以科斯定理为理论基础，但科斯定理的前提是交易费用为零或者很小，这个前提条件在现实中是不存在的。即使达到了科斯定理的前提要求，仅仅就排污许可证交易本身来说，它需要很高的市场化程度，但是我国目前还达不到这一水平。

第四章 建立和完善我国生态税收体系的设想

开征生态税的最终目的是为了保护环境，在具体的设计过程中需要遵循一定的原则，以实现经济与环境的协调。生态税的设计主要是纳税人及征税环节的选择、课税范围的确定、税基的确定以及对税率的确定。由于生态税在我国是一个新的税种，因此，在具体的税制要素设计中要从我国的实际情况出发，不能盲目照搬国外经验。限于技术条件，在具体操作中可能无法实现理论上的最优选择，此时可以采用简便的替代方法，等技术条件的成熟时再逐步调整直至实现最优水平。

第一节 我国开征生态税的目标及应遵循的基本原则

一 我国开征生态税的目标

生态税收体系的构建要和我国发展循环经济的政策相结合，最终实现可持续发展的目的。具体来说，有以下几个目标：

第一，保护生态环境，促进自然资源的合理开发利用。这是最基本的目标，也是实现可持续发展的要求。通过征收生态税，能够减少污染，延缓资源的开采速度，达到最大限度的有效使用。

第二，开征生态税，通过税收减免和补贴的形式，鼓励企业研究开发有利于环境保护的生产技术和生产设备，鼓励可再生能源替代开发。

第三，促使企业转变生产方式。现代化大工业往往需要消耗大量的资源，不仅加快了对稀缺资源的消费，而且对环境造成污染。由于开征生态税会降低对劳动力的征税，从而劳动力价格会下降，这样就可以促使企业由资源密集型向技术密集型或知识密集型转变。

二 我国开征生态税应遵循的基本原则

生态税作为税收法律体系的一支，无疑要遵循税法中的税负公平原则、税收法定原则和税收效率原则等基本原则。但是另一方面生态税法是一项综合性制度，它融合了社会政策、经济制度、法律规范等多种因素，因此它在坚持税法基本原则的同时也有自己鲜明的特点，研究生态税独特的特点和原则不仅能够加深我们对生态税本质的认识，而且在具体实施环境税收法律制度时也能够

提供一定的指导。

（一） 协调原则

生态税自身的特性决定了该税种的复杂性，它的开征会涉及到许多管理部门，如财政部、国税局、环保部、水利部以及国家发改委等部门，这些部门在环境问题上可能存在潜在的冲突，比如环保部门以环境保护为目的，而税务机构则是以财政收入为追求目标。由于尚无经验可依，一旦开征生态税，可能会出现各部门之间的不协调。因此，生态税能否开征并顺利实施，还有待于加强各部门之间的协调合作。首先，一个国家在引入一个新的税种时，必须要考虑其与现行法律制度的协调。确切地说，当生态税的制度设计与国内现行的税法以及已有的征收制度不相符合时，就有可能出现冲突；其次，无论改革能给一个国家的经济和国民收入带来多少好处，在一定程度上都会损害一部分人或集团的利益，出现受益者与受损者并存的局面，生态税的开征同样如此。因此，如何平衡各利益主体之间的关系，就成为能否顺利推行生态税的一个难题。

因此，为了减轻各利益主体对生态税开征的阻扰，立法者就要采取一定的缓解措施。如在正式开征之前，给那些可能会受到生态税收影响的市场主体一个缓冲的时期，以便于他们采取应对措施；还可以采取由点带面、逐步推广的方法，这样可以使企业有机会制定符合自身条件的生产策略。给相关主体一个过渡期，以免使他们在面对一个新税种时，盲目决策，引起不必要的市场混乱和动荡。

（二） 专款专用原则

专款专用是指政府将生态税收入用于环境保护支出或者投资与环保相关的项目。在我国现今缺乏环保资金投入的情况下，专款专用为环境保护提供了可靠的资金来源。而且在开征初期，这种做法会更容易被社会公众所接受，从而减少实施阻力。资金使用的关键是能否使税收收入全部用于改善环境。因此，需要有相关部门的监督配合，提高资金使用的透明度，让纳税人清晰了解资金用途。目前，征收的税款主要用于环境的治理和生态的恢复、环保技术的研究、对清洁生产技术和设备的研究开发以及为保护环境而进行的基础设施建设的投入等【43】。

从理论上来说，将生态税的收入专款专用存在一定的缺陷。因为，当实施

专款专用制度时,生态税的税率设计就不是基于实际的环境损害,而是基于环保开支的需要,这就会降低征收生态税应有的环保效果,而且也会导致财政开支低于最优状态。但是如果将生态税收入用于环境保护之外的项目时,公众就会认为开征生态税是政府变相向公众获取资金而非出于改善环境的目的,这就会招致民众对该税收制度的反对。因此,在推行该税种的初级阶段,实行专款专用,生态税才更具有可行性。

(三) 税负和污染相适应原则

这一原则也就是“谁污染谁纳税”,具体来说就是依据对环境的破坏程度来确定税负:对严重的污染行为课以重税、对较轻的污染行为实行较低税率、对无污染行为和污染防治项目的建设免税率、对于研发可再生资源以及环保设备的企业予以鼓励。

该原则的意义还在于:如果政府征收的税收等于边际污染成本,那么就能将污染行为产生的外部不经济转为污染者的内部成本,使其边际私人成本等于边际社会成本,由污染者自身来承担与其行为所造成的损害相匹配的成本,不仅能够减少或抑制污染量,还可以避免严重污染者、较轻污染者以及无污染者之间产生税负的不公平,实现税收的公平目标。

(四) 税收弹性原则

税收弹性是指税收收入的变动对国民收入变动的影响。本文的税收弹性原则,是指要立足我国的基本国情,根据社会经济的发展状况、资源的承受能力以及国民的承受能力等因素对税种、税目及税率等进行适时调整,加强税收政策的灵活性。

近年来,虽然我国的经济的发展比较快,但是与发达国家相比国民的生活水平仍低于世界平均水平,而且我国企业的生产工艺仍比较落后,缺乏环保节能的研发能力,在短期内很难采用新的节能设备和无污染生产工艺,还需要沿用原有的生产设备。所以开征生态税不能盲目照搬西方国家的模式,在开征初期不宜将税率定的太高,也不宜一次性制定过多的税种及税目,一旦急于求成,制定的政策超出企业的可负担能力,就会严重打击企业的积极性,削弱企业的国际竞争力,也会进一步影响我国整体的经济发展能力。

因此,在建立生态税收体系的过程中,坚持税收的弹性原则非常重要,要

根据社会经济发展的实际情况对环保状况和需求做出调整。但是另一方面,税收弹性原则并不是意味着可以随时性、经常性的对税收政策进行调整,我们既要保证税收政策的灵活性,又要保持税收政策的相对稳定性,只有这样,企业才能制定发展决策及生产计划。总之税收既要因时而动,又要因势而动。

第二节 开征生态税具体税制要素的设计

生态税税制要素的设计需要税制设计部门和相关专业人员花大量的时间和精力去进行测算与调研,因此文中所研究的仅仅是针对我国现行的税收体系以及国外的实践经验所进行的一些基本构想。

一 纳税人及征税环节

根据“谁污染,谁纳税”的原则,只要是在我国境内发生了污染行为并且给生态环境造成一定程度污染的单位和个人,都属于生态税纳税人的范畴,都应按照规定缴税,给生态环境造成污染的程度以环保法规的规定为准。

征税环节是指商品或劳务在流转的过程中的征收环节。就我国目前的情况来看,消费税等大多数税种是仅在一个环节征税,也有税种是在多个环节征税,最典型的就是增值税。生产环节和消费环节是主要的征收环节,这两个环节各有优劣。生产环节征收能从源头上扣缴税款,因而能够减少偷漏税,有利于税收的征管,如果选择在消费环节,由于征税对象是大量的消费者和企业,对象比较分散,很难做到及时全面的征收,因此,从征管的难易来看,在消费环节征税不可行。但消费环节也有其自身的优势,即使是在生产环节征税消费者也是税负的最终负担者。以对二氧化碳的排放为例,企业通过提高产品价格将生产成本转移,由消耗化石能源的最终消费者来缴纳税款,能够影响消费者的消费决策,从而尽量减少高碳产品的消费。从目前的税收体制来看,在消费环节征税的税种较少,大部分的税种都是在生产环节征收,这是由于长期以来我国都是重发展而轻消费。从世界发达国家的税收经验看,在消费环节征税可以促进社会经济的良性发展,因此只有将征税环节从生产转为消费,才有可能从根本上改变我国目前粗放式经济发展方式。但是在消费环节征收对税收征管水平有较高的要求,因此我国在技术方面还需要进一步提高。

二 课税范围

要确定课税范围,首先要对生态税的概念进行界定。由于目前我国尚未开征生态税,因此对其还没有准确的定义。综合理论界的研究成果,本文认为,从狭义上看,生态税是对生态破坏行为的各种税收的总称;从广义上看,生态税是把所有与生态环境有关的税种结合起来,再附加个别新的税种,通过税种的整合和税制的优化以形成一整套税收体系。本文倾向于从广义的角度出发,通过全面的分析,更多地关注采用税收政策来促进生态的改善和建设问题。

根据上述定义,从理论上讲,一切污染环境、破坏生态的行为和产品都应纳入征税范围。但鉴于我国尚未达到技术上的要求,因此可以首先对严重危害环境的产品和行为征税。结合国际经验并根据当前我国的实际情况,可选择对固体废弃物、废水、废气(烟尘)以及开发利用资源的行为征税。

在具体确定征税范围时还要考虑的两个最基本因素:收益性和公益性。具体说就是纳税主体通过该行为获得收益,而该行为对外界造成了损害或不具有公益性。收益性是纳税的前提条件,如果没有收益,市场主体也就没有意愿和能力去纳税。如果市场主体的行为本身是处于公益目的,即使满足了收益性也不应当对其征税。

三 计税依据

我国开征生态税之所以难以推进,其中一个重要的原因就是税基难以确定。从目前来看,以污染物排放量或者特定行为为税基较为适宜。若以污染物排放量为税基,可以对企业形成刺激作用,促使企业自觉地减少污染物的排放。因为企业只要减少排放量,就可以在维持产量不变或者增加产量的情况下,减少税金的缴纳,从而变相地增加收入。但限于技术条件,在生态税开征的起始阶段可以采用两种比较简便的方法:对污染性企业的生产量征税;对引起环境污染的产品征税。以特定行为为税基,是指对造成环境破坏的行动征税。比如对资源的开采、森林植被的破坏等行为进行征税,能够减少因破坏资源而增加的市场成本。我国目前的税收体系中资源税就有类似的作用,但现存的资源税税率设计过低、覆盖面过窄,对资源保护的作用十分有限,因此需要进一步的调整和完善。

四 税率选择

税率是应纳税额和课征对象数额之间的比例,它反应了纳税的程度。税率可以分为比例税率、定额税率和累进税率三类。从理论上讲,最优的税率水平应根据污染的排放程度确定,使制造污染的企业边际私人成本等于其边际社会成本。但在实践中,最佳的税率水平很难把握。税率太高会抑制生产的发展;而税率太低,又无法达到有效保护生态的效果。在具体设计生态税的税率时,需要考虑以下几点:

首先,按照国外最优生态税率设计的主流文献,引进或提高生态税率要以中性税收为前提,也就是说,在提高税率的同时,不应当增加总的税收负担。要实现这一要求,可以采取降低资本所得税、增加对企业或居民的转移支付以及降低非工资性的劳动成本等方式。因此,要选择一个恰当的税率,保证既不影响经济增长,又可以为经济的发展拓展新的增长点。

其次,实行差别税率。由于我国幅员辽阔,自然资源的分布极不平衡,再加上政治、经济、历史等原因,导致我国生态区域发展的不平衡以及税收负担的不平衡,因此应当根据各地区的实际情况实行差别税率。借助差别税率可以引导消费者更加理性的消费。不仅解决了生态税负的区域不平衡性问题,也体现了税收的公平原则和政策的导向性。

最后,设计生态税率时要充分考虑价格弹性。价格弹性是指一单位的生态税可以减少的污染物的排放数量。如果不考虑价格弹性,将会导致生态和经济的双重不经济。

根据经验数据推算,我国生态税应占 GDP 比重的空间为 2.72%-3.185%。因此,在具体设计生态税各税种的税率时,可参照此数据并根据我国的经济水平作适当调整。

五 税收减免

税法是国家进行宏观调控的一种手段,它承担着调节一个国家经济的职能,而税收中的优惠政策又是税收调节职能的一个重要措施。税收优惠体现了对纳税人行为的鼓励,企业在按照税法规定进行纳税的同时,其实际税负又很有可能因为优惠政策的存在而有所不同。

有关生态税的税收优惠政策主要有以下几种形式:税收减免、加速折旧、投资减免、税收返还等。税收优惠具有很强的刺激作用,它可以激励纳税人使用

节能设备，积极地进行防污、治污技术的研究，使其树立正确的环保意识和理念。根据不同情况，采取具有针对性和多样性的优惠形式，更有利于激励企业采取措施保护环境、治理污染，从而提高税收优惠措施的实施效果。

第五章 开征生态税的配套措施

生态税体系的构建是一整套税制的调整和完善，因此需要各方面的配合和协调。除税收政策之外，还需要综合运用经济、法律、技术和行政手段，以实现我国生态环境和经济社会的协调发展。首先，应从战略层面入手，将生态税收政策纳入国家长期发展战略，使生态税收政策成为环境保护长期有效的政策保障；其次，需要整合传统税制中一些与环境保护有关的税种，虽然这些税种不属于专门的生态税种，但是具有部分环保功能，在一定程度上对生态环境有调节功能；最后，要加强宣传教育，强化公众的环保意识，积极推动公众依法参与环保事业。

第一节 将生态税收政策纳入国家长期发展战略

在现阶段，无论是企业还是政府，在制定和实施政策过程中都过于重视眼前利益而忽视长远利益，这是我国环保存在的一个深层次问题。环境问题是人类社会伊始就存在的问题，因此，对环境的关注和治理应当贯穿人类活动的始终。要解决这一问题，政府就应该从战略层面入手，将生态税收政策纳入国家长期发展战略，在设计和制定环保政策时，要考虑环境治理的连贯性和长远性，从可持续发展的角度考虑环境问题，将长远利益作为一切政策的基础，使生态税收政策成为环境保护长期有效的政策保障。

与生态税相关的税法制度主要是指传统税制中一些与环境保护有关的税种，这些税种虽然不属于专门的生态税种，但又具有部分环保功能，在一定程度上对生态环境有调节功能。因此，对这些税种的改革和调整也是构建我国独立生态税种所面临的问题。

第二节 规范运用各种手段以改善生态环境

生态问题是发展中的大问题，并且我国的环境问题又具有复杂性和紧迫性，因此需要运用多种手段来解决我国在环境保护方面面临的挑战。除税收政策之外，还需要其他手段的相互配合，综合运用经济、法律、技术和行政手段来构建一个合理的生态环境保护体系，以实现我国生态环境和经济社会的协调发展。

一 规范运用行政手段以提高环保效率

行政手段是指政府部门利用行政权力和职能采取一定的措施来促进生态环境的改善。行政手段虽然缺乏考虑主体的经济利益和积极性，并且具有生硬的缺点，但是具有很强的权威性和强制性，在生态环境保护方面具有其他手段不可替代的作用，比如由于市场失灵的存在，当采取经济和法律手段无法纠正由于外部不经济引起的资源配置不当时，就需要国家行政机关的干预。使用行政手段改善生态环境，要确保行政效率，实行环境问题问责制。

二 完善排污收费制度

目前我国与生态环境有关的税费制度比较混乱，一些针对环境污染的收费制度虽然在一定程度上起到了节能减排、保护环境的作用，但是目前我国的收费制度仍然存在很大问题，而且单纯依靠收费制度进行环境保护的效果也十分有限。因此，为了便于将来生态税收体系的建立和完善，目前可以进行部分税费改革，或是根据具体情况实行收费和税收并行的政策手段。经过一定的税费调整之后，在宏观上要以税收手段为主，并辅之以必要的收费政策，使收费手段作为税收制度的补充，建立税费并行的生态税收体系。

虽然“费改税”是我国税制改革的趋势，但是就我国目前的发展阶段、税制现状等方面来看，“费改税”是一个长期的过程，因此，有关生态环境保护的税收和收费，仍将长期并存，共同构成了我国生态环境保护体系。有关生态环境的收费制度中以排污费所占比例最大，并且征收时间也最长，因此，下面以排污收费制度为例，说明我国环境收费制度存在的问题。

首先，排污收费标准偏低，不能弥补治理污染的成本。从表 5-1 中可以看出，排污费在工业总产值中的比例很低，仅有 0.1%多，并且排污费的年增长率低于工业总产值的年增长率。这就说明排污费的实际征收额远远没有达到应征税额，排污收费制度并没有提供充分的污染治理资金。较低的收费标准难以弥补环境污染的成本，如图 5-1 所示，即使将排污收取的费用全部用于环境治理当中，相比每年的污染治理投资也是微不足道。过低的排污费标准容易造成“违法成本低、守法成本高”，不利于调动企业污染治理的积极性，不能有效地达到治理污染的目标。

表 5-1 排污费征收情况与工业总产值情况表

年份	排污费征收单位(万个)	排污费征收额(亿元)	排污费的年增长率(%)	工业总产值	工业总产值的年增长率(%)
1991	20.7	20.1	14.52	8087.1	17.92
1992	22.0	23.9	18.63	10284.5	27.17
1993	25.4	26.8	11.93	14188.0	37.95
1994	30.0	31.0	15.58	19480.7	37.30
1995	36.8	37.1	19.86	24950.6	28.08
1996	49.6	41.0	10.32	29447.6	18.02
1997	56.3	45.4	10.92	32921.4	11.80
1998	65.3	49.0	7.85	34018.4	3.33
1999	72.2	55.5	13.27	35861.5	5.42
2000	73.7	58.0	4.50	40033.6	11.63
2001	77.0	62.2	7.24	43580.6	8.86
2002	91.8	67.4	8.36	47431.3	8.84
2003	103.0	73.1	8.46	54945.5	15.84
2004	73.3	94.2	28.86	65210.0	18.68
2005	74.6	123.2	30.79	77230.8	18.43
2006	67.1	144.1	16.87	91310.9	18.23
2007	63.6	173.6	20.47	110534.9	21.05
2008	49.7	176.8	1.84	130260.2	17.85
2009	45.9	164.2	-7.13	135239.9	3.82
2010	41.4	177.9	8.34	160722.2	18.84

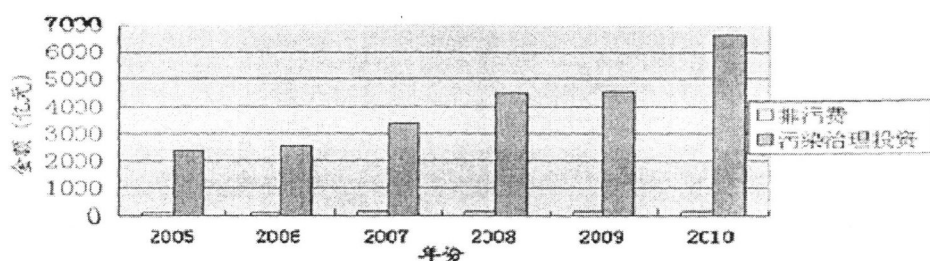


图 5-1 排污费与污染治理投资对照

其次,排污费征收缺乏法律保障。由于排污费在征收过程中很难像税收手段那样能够做到足额征收,直接影响了环境治理资金的筹集。同时由于排污费不是税收收入,不直接进入财政预算,因此容易出现截留、挪用排污费的现象。

最后,排污收费制度不够完善。目前我国大部分地区实行排污申报登记制度,主要是企业自报,因此这些数据的可靠性、准确性不高。再加上我国目前污染监测技术有限,无法准确提供与实际排放相符的数据。

第三节 改革现有的生态保护税种

一 资源税

在现有的税制中，资源税是最具有环保性质的税种，它的征收能促进自然资源的合理开发使用。但是整体看来，现行资源税仍存在不足之处。首先，在征收范围上，仅限于矿产品和生产盐，而对其他许多重要的自然资源如森林、草原和淡水等都没有涉及到；其次，在税率设计上，资源税的税率普遍较低，导致税收总收入中资源税所占比例也一直偏低，偏低的税率和过窄的征收范围，显然不利于资源的节约利用。因此需要对资源税进行改革，主要涉及以下几个方面：

首先，扩大征税范围，在更大的范围内保护各种资源。可以考虑将资源税的征收范围扩大到各种矿藏和非矿藏资源。同时，为缓解我国水资源日益缺乏和水污染较严重的状况，可以增加水资源税。此外，还可以将土地资源、海洋资源等再生和非再生资源都纳入征税范围，充分发挥资源税的调节作用，促进资源的合理高效利用。

其次，完善计税依据。为促进资源节约，可以将现行资源税的计税依据由按销售量或自用数量计税改为按实际产量计税。这就会使那些开采以后没有出售的资源也成为应税资源，这样企业积压的资源产品就会成为税收负担，增加企业的成本。因此，完善计税依据可以引导企业更加节约自然资源，避免过度开采。

最后，适当提高税率。资源的级差收入是我国资源税的征收依据，但是这样无形中就少计征了资源的绝对收入；此外，虽然近年来煤、石油等资源的价格急速增长，但资源税大部分是从量计征，因此实际上资源税收入并没有增加。因此，可以适当提高税率，利用价格机制引导资源的合理利用。

二 消费税

2006年4月1日起，我国对消费税做了较大调整，涉及到税目、税率和相关政策。为了增强生态保护效果，消费税还可以从以下方面进一步的完善。

首先，扩大征税范围。将那些在使用中会对环境造成严重污染而又有相关绿色替代品的各类非环保产品列入征税范围。

其次，适当提高税率。以小汽车为例，对不同排气量的小汽车除继续采用

差别税率外，对排气量相同的小汽车视其安装尾气净化装置与否而区别对待。为了促使生产者和消费者做出有利于降低环境污染的选择，应当规定对使用“绿色”燃料的小汽车减免税收。

三 城市维护建设税

前面提到，城市维护建设税是最接近生态税的一个税种，它为城市的生态基础设施建设提供了资金来源。但在我国，该税是一种附加税，缺乏独立性，其收入规模会受制于增值税、消费税、营业税这“三税”的征收额，具有极大的不稳定性。再者，城建税收入的使用范围也仅限于城市，不利于统筹城乡发展、改变中国二元经济结构，不符合科学发展观的要求。因此，可以在以下方面进行改革和完善。第一，适度提高税率，以更好地为城市建设筹集资金；第二，改变城市维护税作为附加税的性质，使其具有独立的税基，以确保资金来源的稳定性；第三，将城建税的征税范围扩大到乡镇，使其使用范围由城市延伸至农村，进而为新农村建设提供资金来源。

第四节 建立公众参与的环境管理制度

任何一项政策要想得到有效实施，都离不开社会公众的广泛关注和支持。开征生态税同样如此，只有大多数民众意识到生态环境对于自身生存的重要性，能够理解税收作为环境保护手段的重要性，生态税才能顺利的开征并积极地发挥作用。

一 树立公众的环保理念

环保理念缺失和环保意识淡薄是进行环保工作的一大障碍。经济基础决定意识形态，我国社会发展初级阶段的国情决定了公民环保意识的欠缺。随着经济发展水平的提高，应加大宣传和教育力度，使全社会牢固树立生态文明的观念。

二 鼓励公众参与环境管理

解决我国严峻环境问题的最终动力还是来自于公众。公众参与环保事业有助于环境监管部门及时获取各种信息，提高环境政策制定的有效性。因此我们需要制定法律制度，激发公众参与环境事务的热情，积极推动公众依法参与环

保事业。

第六章 结论

从理论上说,对环境污染的治理可以有多种手段,比如直接管制、补贴、征收排污费等等。但是,并非所有手段在市场机制下都能发挥最好的效果。国外实践表明,通过税收手段能有效解决生态领域存在的外部性问题,极大地提升生态保护的效果。由于近年来恶劣的气候状况和严峻的资源形势,政府和民众都已树立了强烈的环保理念,环保意识深入人心,并且我国已具有一定的经济、法律和社会条件,因此,开征生态税,通过税收手段解决环境问题不仅必要而且可能。

目前我国生态税研究处于理论阶段,现有的税收制度也存在不少问题,仍处于初级阶段。首先,独立税种的缺失是主要问题,这也是构建生态税收体系最根本和关键的环节。我国目前和环境有关的税收只是零散的存在于各税种之中,缺少统一的税收体系。其次,现有的税收制度的环保功能薄弱,对环境的促进作用十分有限。有关生态保护的优惠政策在总体上比较混乱,没有形成一个完整的优惠政策体系。最后,税费改革虽然是我国税制改革的大趋势,但是基于我国目前的发展阶段和生态状况,在短期内,收费仍然是调节经济主体行为的一项重要手段。但是我国的排污费制度由于设计的缺陷和实施过程中存在的一些问题,没有发挥其应有的作用,这也导致了我国生态税费政策整体效率的低下。

基于我国的生态现状和现有生态税收体系存在的问题,并借鉴国外成功经验,文章提出了我国开征生态税的目标、基本原则以及具体的税制要素的设计。但是由于国外有关生态税收的数据和资料收集比较困难,因此,对于生态税的开征对一个国家的环境及经济社会产生的影响没有进行定量分析,这需要在以后的学习中作进一步的研究。

[参考文献]

- [1] 马歇尔:《经济学原理》,北京:商务印书馆,2005年.
- [2] 庇古:《福利经济学》,北京:商务印书馆,1972年.
- [3] 计金标:《生态税收论》,北京:中国税务出版社,2000年.
- [4] 武亚军、宣晓伟:《环境税经济理论及对中国的应用分析》,北京:经济科学出版社,2002年.
- [5] 葛察中、王金南、高树婷:《环境税与公共财政》,北京:中国环境科学出版社,2006年.
- [6] 杜放、于海峰:《生态税.循环经济.可持续发展》,北京:中国财政经济出版社,2007年.
- [7] 武毅、孔祥麟:《循环经济知识读本》,甘肃:甘肃民族出版社,2011年.
- [8] 《国际税收词典》,北京:中国财政经济出版社,1992年.
- [9] 陈共:《财政学(第7版)》,北京:中国人民大学出版社,2012年.
- [10] 教育部高教司、高鸿业:《西方经济学(宏观部分)(第5版)》,北京:中国人民大学出版社,2011年.
- [11] 岳树民《中国税制》,北京:北京大学出版社,2010年.
- [12] 中国注册会计师协会:《税法》,北京:中国财政经济出版社,2011年.
- [13] 马国强《中国税收》,大连:东北财经大学出版社,2007年.
- [14] 张学诞:《中国财产税研究》,北京:中国市场出版社,2007年.
- [15] 张晋武:《中国税式支出制度构建研究》,北京:人民出版社,2008年.
- [16] 高培勇、崔军:《公共部门经济学》,北京:中国人民大学出版社,2011年.
- [17] Bovenberg, Mooij:《Environmental Levies and Distortionary Taxation》,1994,84.
- [18] Bovenberg A. L., Goulder L. H.:《Optimal environmental taxation in the presence of other taxes: general equilibrium analysis》,1996,86.
- [19] John M. Anderies:《On Modeling Human Behavior and Institutions in Simple Ecological Economic Systems》, Ecological Economics, 2000, 35.
- [20] Jurgen Scheffran:《The Dynamic Interaction between Economy and Ecology Cooperation, Stability and Sustainability for a Dynamic-game Model of Resource Conflicts》, Mathematics and Computers in Simulation, 2000, 53.
- [21] 陈昀、赵旭:《我国实行绿色税收改革初探》,《环境科学与技术》2006年第2期.
- [22] 尹来武:《环境保护税收政策的国际实践及借鉴》,《税务与经济》2007年第5期.
- [23] 任力:《国外发展低碳经济的政策启示》,《发展研究》2009年第2期.
- [24] 谭韵:《税收调控与经济可持续发展研究》,《中南财经政法大学学报》2008年第4期.
- [25] 武亚军:《转型、绿色税制与可持续发展》,《中国地质大学学报》2008年第1期.
- [26] 张丽、杜培林、郝妍:《环境税的国际实践经验及借鉴》,《财会研究》2011年第2期.
- [27] 王琳:《环境税的国际协调及对我国的启示》,《人民论坛》2011年第11期.
- [28] 沈田华、彭钰:《环境税经济效应的扩展分析及其政策启示》,《财经问题研究》2011年第1期.
- [29] 郑洁、翟胜宝:《基于低碳经济背景的我国绿色税收体系研究》,《石家庄经济学院学报》

2011年第10期.

[30]张巍:《欧美生态税经验对我国的启示》,《金融财税》2011年第7期.

[31]魏彦芳、王宏波:《生态税的倍加红利分析及对我国的启示》,《财会研究》2010年第2期.

[32]孙迎芬:《我国环境税制的现状及对策分析》,《财会研究》2011年第1期.

[33]王鑫、李忠华:《我国绿色税收政策效果分析及改革设想》,《生产力研究》2010年第7期.

[34]杨怡:《保障环保政策执行有效性的生态税设计》,《中国农业银行武汉培训学院学报》2010年第7期.

[35]徐艳、伍玥倩:《对生态税的开征及其征管的探讨》,《境科学与管理》2011年第9期.

[36]魏巍:《关于建立我国环境税的思考》,《科技资讯》2011年第8期.

[37]崔军:《关于我国开征碳税的思考》,《税务研究》2010年第1期.

[38]梅运彬、刘斌:《环境税的国经验及其对我国的启示》,《武汉理工大学学报》2011年第2期.

[39]刘伟:《我国环境税收法律制度之构建研究》(硕士学位论文),中国政法大学,2011年.

[40]高文跃:《WTO 框架下的生态税研究》(硕士学位论文),吉林大学,2011年.

[41]孙天华:《关于环境税立法的思考》(硕士学位论文),华南理工大学,2011年.

[42]孙凡玲:《环境税与经济增长关系研究》(硕士学位论文),厦门大学,2009年.

[43]杨怡:《基于生态文明导向下的我国生态税制框架构建——以资源税为例》(硕士学位论文),中央民族大学,2011年.

[44]张友余:《可持续发展视角下的生态税研究》(硕士学位论文),暨南大学,2005年.

[45]中华人民共和国财政部网站 <http://www.mof.gov.cn/>

[46]中华人民共和国国家统计局网站 <http://www.stats.gov.cn/>

[47]中华人民共和国环境保护部网站 <http://www.zhb.gov.cn/>

个人简历

常青，女，出生于 1985 年 6 月 1 日；

2003 年 9 月—2007 年 6 月，就读于吉林大学商学院工商管理专业；

2011 年 9 月—2014 年 6 月，就读于郑州大学商学院财政学专业。

在学期间发表的学术论文及研究成果

[1]常青：《我国开征生态税问题研究》，《重庆科技学院学报（社会科学版）》2013 年第 6 期。

[2]2012 年举办的郑州大学第七届研究生学术论坛，提交论文被评为优秀论文。

致谢

随着毕业论文的逐渐完成，三年的研究生生活也即将结束。在这三年的时间里，不仅在理论知识上我有很大提高，更重要的是对人生有了更深的感悟。在研究生生涯即将结束之际，我要感谢帮助过我的老师和同学们。

我的毕业论文从开题、撰写、修改到最终定稿，我的导师黄慧敏老师一直给我认真细致的指导和帮助。导师不仅有着深厚的学术功底和高度的责任心，而且和蔼可亲、平易近人，在学术和生活上给了我很多的指导和关心。在此向老师的辛勤付出表示诚挚的感谢。同时也感谢商学院所有的领导和老师们，你们渊博的知识和豁达的人生态度将使我受益终生。

感谢陪伴我三年的亲爱的同学们，因为有你们的陪伴，我的研究生生活才如此的精彩和难忘。尤其要感谢我的室友徐景霞、张晶和李蕾同学，在我遇到困难时给予我的鼓励和帮助。

感谢父母和所有的亲人，是你们的无私付出和支持，我才能在人生的道路上越走越远。

最后，祝老师和同学们身体健康、永远幸福！

黄慧敏

2014. 6. 6