

# 适应生态文明建设的税收政策选择\*

□ 杨志勇

**内容提要：**绿色发展是“十三五”五大发展理念之一，生态文明建设在国家治理中扮演着前所未有的重要角色。税收能够在生态文明建设中发挥作用，但需要注意税收的局限性。税收政策选择必须顺应自然规律、社会规律和税收规律。税收政策应注意鼓励和惩罚作用的发挥，要尊重市场在资源配置中的决定性作用。当前适应生态文明建设的税收政策的选择应重点放在科学和技术进步上。

**关键词：**税收政策 生态文明 可持续发展

创新、协调、绿色、开放、共享是“十三五”时期中国的五大发展理念。落实五大理念，直接关系到2020年全面建成小康社会目标的实现。贯彻绿色发展理念，建设生态文明，是国家治理的大事。税收必然在此扮演重要角色。税收为生态文明建设融资，为相关公共服务提供资金，在生态文明建设中的作用不可低估。中国正在进行税制改革，改革方案的设计不可避免地要体现绿色发展的要求，要有效地促进生态文明建设。中国的税收政策选择，也要注意和生态文明建设的相互协调。本文侧重分析税收政策选择与生态文明建设的关系。

## 一、现行税制与生态文明建设的不适应性

中国现行税制在一定程度上体现了生态文明建设的理念。资源税最初就界定为对资源的级差收入课税，旨在减少矿产资源开采中的“嫌贫爱富”问题。近年来所进行的资源税改革，名义上是计税方法的改变——从量计征改为从价计征，但改革的实质是提高资源税税负，并以此促进资源的综合利用。消费税制的设计也体现了生态文明建设的要求。成品油消费税处于较高水平，就是要通过税收的手段，减少成品油的使用，从而促进环境的有效治理。企业所得税关于研发费用加计扣除的规定，同样有利于环

境保护技术的进步，也是有利于生态文明建设的。但是，就总体上看，现行税制对生态文明建设的贡献还不够，税制还需要进一步“绿化”，以更有效地体现绿色发展理念的要求。

这里更需要的是适应生态文明建设的中国税收政策的总体规划。零敲碎打往往很难形成税收政策合力，不足以体现税制在生态文明中的作用。生态文明建设是经济发展到一定阶段的必然产物。随着经济的发展，人们的物质需求逐步得到满足，就会产生更高层次的需求，包括环境需求、文化需求、精神需求等。缺少总体规划，缺少应有的公共政策目标，就难以对税收政策的效果进行综合评估，税收政策的实行也会成为没有目标的航行，一些问题就会陷入无解境地。例如，资源税的征收范围要扩大到什么程度？资源税税负要多重才是合理的？消费费税目税率如何设计才是合理的？各个具体税种在生态文明建设中应该扮演什么样的角色？社会热议的环境保护税应如何征收才是合理的？中国现阶段需要不需要碳税？

一种资源，如果人类不能加以利用，那就不是资源。因此，税制的生态文明建设目标不应该是不让人类利用资源，恰当的目标是促进人类有效地综合利用资源，促进社会的可持续发展。税制设计应

\* 本文是国家社会科学基金重大项目“公共经济学理论体系创新研究”(2014年)(批准号: 14ZDB121)的阶段性成果。

该顺势而为,顺应自然规律、社会规律和税收规律,才可能实现税收的公共政策目标。

## 二、适应生态文明建设的税收政策选择必须注意自然规律

### (一) 人类活动对气候变化的影响充满争议

自然规律通常靠科学家来发现。现代科学虽已很发达,但人类对自然规律的认识还处于初始的阶段,对自然界的认识还非常有限。<sup>①</sup>关于生态文明建设的讨论离不开气候变化议题。这是一个备受争议的话题。气候是变暖,还是变冷?这是科学界一直悬而未决的问题。张木生(2011)梳理了人类活动导致气候变暖说法的由来。在二十世纪八十年代之前,世界上流行的是气候变冷学说。此后变冷论改为变暖论。1988年美国宇航局从事计算机模型仿真的科学家汉森在美国国会作了一次听证会,证明1988年就是二十世纪最热的一年。而这次会议的两组织之一,正是后来的碳运动政治主将——戈尔。同年,政府间气候变化专门委员会(IPCC)成立。而联合国的莫里斯特朗经过十年的反复组织,于1992年召开里约热内卢联合国环境发展大会,最重要的议题便是人类活动导致全球变暖。从此,国家“碳政治”正式启动。气候变暖背后有太多的商业利益。二氧化碳排放过多导致气候变暖,从而引出了碳政治、碳科学、碳金融、碳税等一系列问题。实际上,关于气候变暖问题,在科学上是一个悬而未决的问题。至少,二氧化碳在气候变暖的众多因素中是否显著,是有很多质疑的。如果税收政策选择是基于这样一个在科学上还不被认可的结论的话,那么税收政策的生态文明建设目标不仅难以实现,而且可能出现南辕北辙的结果。

### (二) 围绕《斯特恩报告》的争论

2006年10月30日,英国政府发布了《斯特恩气候变化经济学评论》(The Stern Review on the Economics of Climate Change,即《斯特恩报告》)。斯特恩(Nicholas Stern)受英国政府之命研究气候变化问题。斯特恩曾担任世界银行首席经济

学家,他所主持的这一报告讨论了全球变暖对世界经济的影响,在世界上产生了广泛的影响。该报告认为,气候变化是世界范围内最大的市场失灵,并给出了药方。为了让气候变化对经济和社会的破坏最小化,该报告的药方之一是开征环境税。该报告的主要结论是,对气候变化早采取行动的收益远远超过不行动。如果不行动,气候变化的总成本等于从此以后至少每年5%的全球GDP。报告建议每年投入1%的全球GDP,以避免气候变化的恶果。关于成本的投入,就是斯特恩自己的观点也在2008年6月有了新的变化。他估计,每年需要投入2%的GDP。应对气候变化需要发展低碳经济,这会给竞争力带来挑战,但也意味着新的增长机会。《斯特恩报告》认为支持低碳和高效率技术的开发的政策已是相当迫切。为此,需要通过税收、交易或规制来确立碳的价格,这是气候变化政策的基础。这里涉及世界范围的碳价格、碳金融、碳预算等诸多问题,需要加大供给合作力度,催促发展中国家加以行动。

《斯特恩报告》发布以后,争议不断。其中有支持的,也有反对的,有的甚至认为该报告的分析是错误的。例如,Carter, et al.(2006)就认为,该报告未对意义深远的确定性和气候科学知识的主要分歧作恰当的描述,也没有涉及关于气候变化机制和影响评价的诸多争论。人们认为,《斯特恩报告》夸大了气候警告。在他们看来,气候预测还是新科学、还不够成熟。各种各样的批评还有很多。气候变化到底是不是由于人类使用化石燃料引起的?如果不是,那么在这里投入资金是不会有有效的,而将资金用于帮助穷人效果会更好。气候变化的科学研究还有很大的发展空间。人类对气候变化的认识在科学上仍然充满争议,这就决定了无论是相关的经济行为,还是政治行动,都很难达成协议。

人与自然需要和谐共处。人是自然界中的人,人只有真正认识自然规律,才能够做到顺应自然规律,做到天人合一。关于气候变暖,中国科学家也早已涉及这一问题。竺可桢(1962)对世界气候的长时间段变化作了论证。竺可桢(1972)将近五千

<sup>①</sup> 张木生(2011)曾向长期担任中国科学院地理研究所所长的黄秉维院士(1913-2000)请教人类活动对自然的影响力,老先生的回答是:“极其局部,蚍蜉撼大树,人定胜天,早晚是个笑话。”

年分为四个时期,即考古时期(约公元前3000年—公元前1100年)、物候时期(公元前1100年—公元1400年)、方志时期(公元1400年—1900年)和观测时期(1900年至今)。他以冬季温度的升降作为中国气候变动的唯一指标。仰韶和殷墟时代西安和安阳地区有着非常丰富的亚热带植物种类和动物种类,是中国的温和气候时代,一月温度比现在约高 $3^{\circ}\text{C}$ — $5^{\circ}\text{C}$ 。中国气候在七世纪中期变得和暖。十二世纪初期,中国气候急剧转寒。公元1400年—1900年气候最温暖的时期也不如汉唐时期温暖。汉唐时期温度也比现在高。<sup>①</sup>气候的变迁不仅仅在中国发生,而且在世界上也是如此。

对于一种不确定性的认识,贸然以此为依据设计税收制度,显然是不合适的。对于气候变化,我们当然不能不管。相关的税制设计应该以鼓励气候变化的科学研究为主。只有真正的科学共识,才能为生态文明建设作出贡献。

### 三、适应生态文明建设的税收政策必须注意社会规律

适应生态文明建设的税制设计需要注意社会规律。环境污染问题是人类生活中切切实实感受到的问题。生态文明建设不可避免地要直面环境污染问题,必须做好环境保护工作。其中同样有规律可循。了解这一规律,顺应这一规律,税收的公共政策目标才可能真正到位。

#### (一) 现实中难以逃脱的库兹涅茨环境曲线

库兹涅茨环境曲线假说基于各国经济发展中的环境污染问题变化趋势,描述了经济发展中环境先恶化后改善的过程。一般来说,一个经济体处于起步阶段,人类活动范围受到经济、技术和其他条件的约束,无法对环境产生较多的负面影响。经济起飞之后,随着技术的进步,特别是第一次和第二次工业革命之后,人类活动对环境的影响力骤然增加,制造业快速发展,环境问题日趋严重。绝大多数国家在工业化阶段经历了雾霾等严重污染。即使是发展中国家,经济发展之初虽注意到发达国家的环境污染和治理

经验教训,努力避免走发达国家走过的老路,但是,结果往往是事与愿违。随着经济进入更高级发展阶段,人们的环保意识增强,宁愿不要经济增长率也要改善环境的主张逐步成为社会主流,解决环境污染问题才能成为公共政策的主要目标。事实上,发达国家基本上做到了环境的有效治理,环境污染问题已逐步减轻。<sup>②</sup>但这个世界是不同经济发展阶段的国家并存的,环境问题具有强外部性。发展中国家的环境污染问题未解决,同样可以影响发达国家的环境。在这样的背景下,不仅发展中国家,而且连已经基本解决环境污染问题的发达国家,都希望发展中国家早日治理环境污染问题。发展中国家要在短期内迅速解决环境污染问题,几乎很难做到。这就需要发达国家和国际组织的援助。援助包括资金援助和技术援助。资金援助完全到位是困难的,技术援助可能会影响发达国家部分环境保护企业的竞争力,也存在诸多障碍。但这不能否定发达国家帮助发展中国家治理环境污染问题的必要性,这只是说明进一步改善国际间环境治理合作的必要性和紧迫性。

中国是一个发展中国家,环境污染问题一直困扰着中国。全国各地不同程度的雾霾以及各种空气污染、水污染、固体排放物污染等问题,已经成为中国经济和社会发展必须去除的毒瘤。中国已开始加强环境保护立法,也开始借助市场化的方法来解决环境保护问题。

#### (二) 环境保护的公共政策体系

即使环境污染是难以逃脱的问题,我们也需要直面并找到有效的治理办法。从总体上看,环境治理需要的是一套公共政策体系,通过不同政策工具的配合,形成政策合力,以最大限度地减少环境污染。

伯特尼和斯蒂文斯(2004)归纳了1989年以来美国环境政策演进的六点趋势:第一,对基于市场的环境政策工具的兴趣日增。第二,对信息披露制度的关注激增。第三,部分环境法律法规运用了效益——成本分析法。第四,在“环境正义”论的倡导下,由环境公平规制引起的收益和成本分配问题受到重视。第五,许多政策争论关注全球气候变化。第

① 竺可桢的论文发表于1972年,迄今已有四十余年,所述的“现在”与今岁不能等同看待,但我们还是可以从中看到,气候变暖不见得就能从科研上得到验证,倒是气候多变是事实。

② 相关论述可参见恩德纳(2005)、杨志勇和张馨(2013)。

六, 废弃物循环利用潮流兴起。美国早在二十世纪八九十年代就开始通过税收政策来保护环境。例如, 1989年联邦政府对使用特定的含氯氟烃类化学物质征收行为税, 在二十世纪九十年代中期, 有16个州建立了某种形式的物资循环利用投资税收抵免制度。

税收是一种基于市场的环境政策工具。排污收费或征收污染税, 即向环境排放的每一单位污染物征税或收费, 属于分散的环境规制, 每个企业可以根据自己的实际情况选择适宜的行动。这样的政策选择的前提是环境污染是人类活动很难避免的, 那么适宜的选择就是将污染控制在一定限度内。经济政策应该是在一定的污染限度内, 实现经济效率的最大化。基于市场的环境政策, 鼓励通过市场信号来作出行为决策, 而不是制定明确的污染控制水平或方法来规范人们的行动。与“命令—控制”型规制政策工具相比, 这样的政策更加灵活。

### (三) 税制设计需要注意税收自身的规律

税收与生态文明建设有着密切的关系。但是, 在市场经济条件下, 人类的主要经济活动都要经由市场。市场在资源配置中起决定性作用。税收调节经济和社会活动, 要限制在一定范围内, 而且税收调节要遵循税收规律。不是对谁课税就能对其起到限制作用, 不是对谁减税就能对其起到激励作用。税收与市场同样有着密切关系。税制设计不能不考虑税负的转嫁和归宿。

税收制度只能规定谁是纳税人, 却无法指定负税人。纳税人和负税人常常分离。纳税人在多大程度上负担税收, 取决于纳税人在市场中的地位。一般说来, 越是有市场力量的一方, 承担的税负越轻或甚至不用承担税负。烟草企业从表面上看所缴纳的税收占销售收入的比例最高, 但烟草行业总体上日子好过的事实表明, 相关税负多数都能转嫁出去。只有真正负担税负的一方, 才可能被税收真正调节。这样, 不考虑税负转嫁和归宿, 就无法设计出真正符合公共政策目标要求的税制。

税收的作用是有限的。税收政策要实现目标, 有时需要价格政策的配合。例如, 成品油消费税上调, 如果没有成品油价格形成机制的配合, 那么消费税上调很可能只是调节政府和石油企业之间的利

益分配关系, 而不会影响到成品油消费。

税制设计需要考虑到纳税人及负税人的实际税负。任何人所能承载的税负是一定的。生态文明建设是重要的, 但超越税负承担能力, 设计高企的税负, 也可能和政策目标的要求背道而驰。人类的各种经济和社会活动难免要耗费资源, 要付出一定的环境代价。过高的税负或者让纳税人或负税人承受不起, 会影响人类自身的正常活动。

税收调节经济和社会活动需要付出代价, 需要注意税收政策和其他公共政策的相互配合。资源的综合利用和环境保护目标可以通过税收以外的其他力量去实现。当一个社会节约资源和保护环境观念深入人心时, 不需要税收调节就可以实现生态文明建设的公共政策目标, 且成本最低。毕竟, 税收调节还需要付出税收征管的成本。

开征环境保护税可能带来多种红利的说法同样需要小心对待。开征环境保护税, 可以带来更多的税收收入, 从而可以降低所得税及其他税收。这是常见的环境保护税红利的说法之一。实际上, 环境保护税的征管同样是有成本的, 环境保护税收入首先应用于环境治理, 其次还可以用于其他公共服务的提供, 这也是常见的环境保护税红利表述之一。但是, 这么做的前提条件是环境保护税真的可以提供足够多的收入。

## 四、适应生态文明建设的税收政策选择

(一) 适应自然规律、社会规律、税收规律的要求, 确立税收政策依据

税收政策的选择只能顺势而为, 必须顺应自然规律、社会规律和税收规律。自然规律的认识有待科学的进步。前已述及, 关于气候变化的原因, 科学界尚无共识。基于不同研究成果, 所给出的不同政策主张, 显然充满了争议。基于碳排放导致气温升高的说法就要求开征碳税, 显然还需要进一步的论证。现代税制设计基于国际社会背景, 中国绿色税制设计不能不考虑国际因素, 但这并不代表着相关税制能够脱离科学而存在。

环境污染的危害已广为人知。税收作为公共政策体系工具的一种, 理应发挥重要作用。这毫无疑

议。在生态文明建设中必须直面环境污染问题，必须找到有效的治理办法。排污费改税，开征环境保护税，是当下要做的事。与收费相比，环境保护税的优点莫过征管优势。税收征管的强制性远大于收费，可望起到更好的调节作用。如果维持排污费收费标准，那么正常情况下，企业税负就会上升。这就要求做好税率的合理确定工作。在理想状况下，环境保护税应根据企业或污染源所产生的排污量征收，且应当等于污染下降的边际收益。显然，这也不是一个容易解决的问题，是一个其他具体税制设计中基本上不涉及的问题。环境保护税所涉及的污染物的确定，也是一个难题。国际经验可以借鉴，但也不能不考虑国情，毕竟中国还是一个发展中国家，不能按照发达国家的标准来要求中国。环境保护税的征收，还要考虑到政策目标的实现程度。环境保护税的公共政策评价同样是难题，这需要环境科学、经济学、公共政策分析等多方面的专业知识。毕竟，环境科学也只是逐渐取得进步的。<sup>①</sup> 税收规律的掌握也是逐步的。税负转嫁与归宿理论已经取得长足的进步，但对某些市场结构条件下的税负归宿问题，仍然没有明确的结论，而且，税负归宿分析所需要的各种经济主体信息的获取，也不是那么容易的。

(二) 鼓励科学和技术进步应成为税收政策选择的重点

生态文明建设目标要实现，离不开科学和技术进步。环境保护税的推出，以及其他具体税种的绿化，都可以促进环境保护目标的实现。但是，当下适应生态文明建设的税收政策选择应放在促进科学和技术进步上。<sup>②</sup>

如今，关于气候变化、环境污染的经济社会影响等等，还有较多的不同看法。新能源政策主张越来越多，但是什么样的技术才是未来的关键性技术，仍然有很多争议。气候变化到底是什么原因引起的，依旧没有解。工业革命之前更高的气温显然不是化石燃料引起的，而且在漫漫历史长河中，气候已经历了多次变化，找到气候变化的影响因素或许是困难的，

但探索是必要的。税收应该鼓励相关科学研究和技术创新在生态文明建设上作出应有的贡献。相关税收政策不仅仅是针对企业而言的。当下中国对科研机构的税收政策不利于科研经费的有效使用，在某种程度上妨碍了科学研究的开展。如不加以改进，则相关的科学研究的进步肯定会受到影响。企业的研发费用加计扣除，应不折不扣地得到执行。技术创新不仅包括自主创新，而且还包括新技术的使用。技术自主研发的不确定性，技术交易乃至国际技术贸易越来越多，都能够促进生态文明建设所需的技术进步。税收政策也应该加以鼓励，鼓励企业采用更先进的技术，促进环境保护公共政策目标的实现。

面对复杂的生态环境，人类不能没有作为，但人类的行动必须基于自然规律和社会规律。税收政策的选择还必须遵循税收规律。经济活动从根本上是由市场决定的。税收无法替代市场，税收只能在市场发挥作用的基础上发挥作用。必要的惩罚与激励措施，能够让税收政策在生态文明建设中扮演更加合适的角色。

#### 参考文献：

- [1] 霍华德. 明日的田园城市[M]. 金经元, 译. 北京: 商务印书馆, 2000.
- [2] 张木生. “全球变暖”与“低碳政治”[J]. 天涯, 2011, (5).
- [3] STERN N. Stern Review on the Economics of Climate Change[EB/OL]. (2006-10-30)[2016-05-30].  
[http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407172811/http://www.hm-treasury.gov.uk/stern\\_review\\_report.htm](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407172811/http://www.hm-treasury.gov.uk/stern_review_report.htm).
- [4] CARTER, et al. The Stern Review: A Dual Critique, Part I: The Science [J]. World Economics, 2006, (4).
- [5] 竺可桢. 历史时代世界气候的波动[J]. 气象学报, 1962, (4).
- [6] 竺可桢. 中国近五千年气候变迁的初步研究[J]. 考古学报, 1972, (1).
- [7] 思德纳. 环境与自然资源管理的政策工具[M]. 张蔚文, 黄祖辉, 译. 上海: 上海三联书店, 2005.
- [8] 杨志勇, 张馨. 公共经济学[M]. 3版. 北京: 清华大学出版社, 2013.
- [9] 伯特尼, 斯蒂文斯. 环境保护的公共政策[M]. 穆贤清, 方志伟, 译. 2版. 上海: 上海三联书店, 2004.
- [10] 吉登斯. 气候变化的政治[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2009.

作者单位：中国社会科学院财经战略研究院

责任编辑：李妮娜

<sup>①</sup> 人类对环境的认识是不断加深的。当年，谁也不会想到杀虫剂的使用会对生态环境带来那么严重的破坏。《寂静的春天》提醒了这个问题，但这并不意味着其他环境问题就可以迎刃而解。卡森. 寂静的春天[M]. 吕瑞兰, 李长生, 译. 上海: 上海译文出版社, 2007.

<sup>②</sup> 吉登斯(2009)讨论了技术与税收的关系，提到鼓励技术创新的税收政策，讨论了碳税问题，也讨论了税收的激励与惩罚作用。