

分类号:

密级: 公开

学校代码: 10140

学号: J07228



遼寧大學

LIAONING UNIVERSITY

# 硕士学位论文

THESIS FOR MASTER DEGREE

论文题目: 我国开征环境保护税问题研究

英文题目: Research on Environmental Protection Tax

论文作者: 蔡 博

指导教师: 杨志安 教授

专 业: 财政学

完成时间: 二〇一二年五月

申请辽宁大学  
以研究生毕业同等学力申请硕士学位论文

## 我国开征环境保护税问题研究

Research on Environmental Protection Tax

作者: 蔡 博

指导教师: 杨 志 安 教授

专 业: 财 政 学

答辩日期: 2012年5月13日

二〇一二年四月·中国辽宁

## 辽宁大学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完成的。论文中取得的研究成果除加以标注的内容外，不包含其他个人或集体已经发表或撰写过的研究成果，不包含本人为获得其他学位而使用过的成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体均已在文中进行了标注，并表示谢意。本人完全意识到本声明的法律结果由本人承担。

学位论文作者签名：

2012年5月17日

## 学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解学校有关保留、使用学位论文的规定，同意学校保留并向国家有关部门或机构送交学位论文的原件、复印件和电子版，允许学位论文被查阅和借阅。本人授权辽宁大学可以将本学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存和汇编学位论文。学校须按照授权对学位论文进行管理，不得超越授权对学位论文进行任意处理。

保密（），在\_\_\_\_年后解密适用本授权书。（保密：请在括号内划“√”）

授权人签名：

指导教师签名：

日期：2012年5月17日 日期：2012年5月17日

## 摘要

人类面临的生态环境形势越来越受到严峻的挑战,改善生态环境质量,保护资源已经成为政府决策者、社会学家、经济学家和社会公众普遍关注的焦点。改革开放 30 年来,我国的经济增长水平一直保持着高速增长,但这种增长主要是依靠资源和环境要素的大量投入取得的,是一种粗放型的增长,而不是效益型的发展,造成生态资源价值补偿严重不足,从而进一步导致环境问题异常突出。如何利用各种有效手段,尤其是税收手段来保护生态环境,避免走西方发达国家“先污染后治理”的老路,促进社会经济持续、协调发展,建设以和谐为内涵的生态文明,是我们建设社会主义市场经济发展中面临的重要课题。环境作为一种公共资源、公共产品,我们根本无法界定其产权,可是另一方面,环境污染所产生的“外部不经济”又会对我们或者我们的子孙后代产生影响。

环境污染是一种典型“市场失灵”,其主要表现为“免费搭车”经济行为产生的外部效应以及由于市场不健全、市场成本过高等造成的市场缺陷。运用生态环境价值论、外部性理论、公共物品理论和可持续发展理论就我国开征环境保护税,建设资源节约型和环境友好型社会为目标的生态文明建设进行阐述。在环境与经济发展的博弈中,我们如何使这两者达到相对平衡的状态,具有深刻的现实意义和深远的历史意义。

本文共分五部分,文章的整体思路是提出问题——分析问题——解决问题。绪论的内容主要是分析选题的背景及意义,在综述国内外环境保护税发展现状的基础上,提出论文研究的思路、结构、方法、创新及不足。第一章我国现行环境保护税费制度情况及其缺陷,本章分别从环境保护收费和环境保护税收两个层面介绍了我国的制度建设情况,分析了我国环境保护税费政策存在的制度缺陷,从而论述我国在环境保护税费的形式选择。第二章我国开征环境保护税的理论基础、意义及条件,本章阐述了开征环境保护税的理论基础,分析了开征环境保护税的条件。第三章国外主要国家环境保护税的经验及其借鉴,研究了国外主要国家环境保护税收的先进经验,分析了国外环境保护税发展的三个阶段,总结了有代表性国家的先进做法。

第四章我国环境保护税的制度设计，分别论述了税制设计的总体思路（指导思想）、税制要素设计方案以及我国开征环境保护税的配套措施。

本文的研究方法一是采用实证分析与规范分析相结合的方法，通过实证分析阐明我国开征环境保护税的必要性、迫切性；通过规范分析阐明环境保护税的设计思路、要素的设定，以及应当遵循的基本原则及应采取的对策。二是采用抽象分析与具体分析相结合的方法，通过抽象分析阐明开征环境保护税的理论意义和现实意义；通过具体分析，结合我国的具体国情，找出环境保护税制度设计中的主要制约因素并结合当前的技术手段、管理手段提出了切实可行的政策建议。

在环境保护税的制度设计方面，本文提出了在“保持宏观税负、避免重复征税”的原则下，将现行的收费制度进行“费改税”设计、将资源税整体改制为环境保护税的一个重要组成部分、调整细化该税种具体征收税目等政策建议；同时，在分类征收、分类设计、分期规划的原则下，对不同的征收对象、不同的税目采取从价计征、从量计征以及复合计征等不同计征方法。由于自身掌握的理论知识水平有限，知识结构不完善，对经济模型、公共管理理论的理解度浅，所以在论述环境保护税问题及税制设计上存在偏颇之处。

**关键词：** 环境保护税 环境收费 生态建设 制度设计

## Abstract

Human beings are facing more and more flinty challenges from eco-environmental situation. Improving the eco-environmental quality and protecting natural resources has become a focus and attracted the attentions of governors, sociologists, economists and the publics. Since 30 years of reform and opening, Chinese economy has kept developed rapidly. However, this development of economy has to depend on the large waste of the natural resources and damage of environment, which is an extensive growth rather than efficient development. It has caused serious lack of the compensation for the value of ecological resource and environmental problems becoming further prominent. It has become an important problem in the process of development of building socialist market economy in China that how to use various effective means, especially the taxation, to protect our ecological environment, avoiding to step the old way of ‘treatment after pollution’ of the western developed countries with promoting the persistent and coordinate development of Chinese economy and building ecological civilization in a harmonious way. We can not define the property rights of environment because of it is seen to be public resources and goods. However, on the other hand, it will influence ourselves or our generation that the ‘external economies’ caused by environment pollution.

Environment pollution is a typical ‘market failure’, which mainly shows in external phenomena due to ‘free riding’ economical activities and the market imperfections caused by market distemperedness, over-cost and so on. This paper has discussed the start of environmental taxation of China and building resource-saving and environment-friendly society as the goal of ecological civilization construction by the use of eco-environmental value theory, public goods theory, and sustainable development theory and so on. In the competition between environment and economic development, it has profound practical significance and far –reaching historical significance for us to reach a balance between them.

This paper has divided into five chapters, the overall idea of the articles is to find problems- analyze problems-solve problems. Foreword: It is mainly about the

background and significance of analyzing the topics, and then put forward the line of thinking, structure, methods, innovation and deficiencies of thesis research base on the overview of the status of environmental protective taxation development at home and abroad. Chapter one: the status and assessment of the current environmental protective taxation system of China. It introduces current system construction and analyzes the system limitation existence in our environmental protective taxation policies from two aspects which are the charges and taxes on environmental protection. And then it has been discussed about the form's option of environmental protective taxation in China. Chapter two: the analysis of feasibility of environmental taxes in China. In this chapter, It gathers the basic theory of the start of environmental taxation and analyzed the condition of it. Chapter three: international experience of environmental taxes. This chapter has showed us the advanced experience of taxation of foreign countries and analyzed the three phases of international environmental taxation development with summing up the advanced methods of representative countries. Chapter four: the system design of our environmental taxation. It has been separately discussed the general ideas (the guiding ideology) of the tax system design, the tax element of design and supporting measures of the start of environmental taxation.

Two research methods have been used in this paper. Firstly, the combined method of empirical analysis and normative analysis, it has discussed the necessity and imminence of the start of environmental taxation by empirical analysis and the design ideas, elements enactment , the basic principle that should be followed and the effective measures of the environmental taxation by normative analysis. Secondly, the combined method of abstract analysis and detail analysis, this method has showed the theoretical and practical meaning of the introduction of environmental taxes by abstract analysis and through the practical analysis, finding the main limitable reasons of the system design combining with Chinese situation and putting forward the feasible recommendations with analyzing the current technological measures and management measures.

In the design of environmental tax system, following the principle of 'maintaining the macro-tax burden, avoiding double taxation', this paper has put forward the recommendations which includes the 'tax reform' design in current charge system,

making the resource tax become the important part of environmental taxation, adjusting the specific taxation items of this kind of tax and so on. Moreover, under the principle of classification collection, classification design and planning by stages, we should take different taxation methods which include taxation computation, taxation change with the amount and compound taxation to different objects and tax items. Due to the deficiency of the writer's knowledge, faultiness knowledge structure and limited understanding of economic model and the theory of public management, therefore, there are some deficiencies in the discussion of environmental protective taxation and tax system design.

Key Words : Environmental protection tax    Environmental charging  
Ecological construction    System design

# 目 录

摘 要.....	I
ABSTRACT.....	III
目 录.....	VI
绪 论.....	1
0.1 论文选题的背景及意义.....	1
0.2 国内外的研究现状.....	2
0.2.1 国内的研究现状.....	2
0.2.2 国外的研究现状.....	3
0.3 论文研究的主要内容.....	3
0.4 论文研究的主要方法.....	4
0.5 论文的主要创新及不足.....	4
1 我国现行环境保护税费制度情况及其缺陷.....	6
1.1 我国现行环境保护方面的税费制度情况.....	6
1.1.1 环境保护收费制度情况.....	6
1.1.1.1 排污收费.....	6
1.1.1.2 污染处理费.....	7
1.1.1.3 生态环境补偿费.....	7
1.1.1.4 水资源费.....	7
1.1.1.5 矿产资源补偿费.....	7
1.1.2 环境保护税收制度情况.....	8
1.1.2.1 增值税方面.....	8
1.1.2.2 企业所得税方面.....	8
1.1.2.3 消费税方面.....	9
1.1.2.4 资源税方面.....	9
1.1.2.5 耕地占用税方面.....	9
1.1.2.6 车船使用税方面.....	10

1. 1. 2. 7 城市维护建设税方面 .....	10
1. 1. 2. 8 关税和营业税方面 .....	10
1. 2 我国现行环境保护税费的制度缺陷 .....	10
1. 2. 1 环境保护收费政策不合理 .....	10
1. 2. 2 环境保护税收政策只重视正激励, 缺失反抑制力 .....	12
1. 2. 3 环境保护税收政策没有形成目标体系 .....	13
<b>2 我国开征环境保护税的理论基础、意义及条件 .....</b>	<b>14</b>
2. 1 开征环境保护税的理论基础 .....	14
2. 1. 1 生态环境价值论 .....	14
2. 1. 2 外部性理论 .....	14
2. 1. 3 公共物品理论 .....	15
2. 1. 4 可持续发展理论 .....	16
2. 2 开征环境保护税的现实意义 .....	16
2. 2. 1 有利于改善和保护生态, 促进可持续发展 .....	16
2. 2. 2 有利于“绿化税制”, 完善税制结构 .....	17
2. 2. 3 有利于经济发展方式的转变 .....	17
2. 2. 4 有利于体现效率公平原则, 促进平等竞争 .....	17
2. 2. 5 有利于突破“绿色壁垒”和有效防止国际间污染转移 .....	18
2. 2. 6 有利改善能源消费结构 .....	18
2. 3 开征环境保护税的条件 .....	19
2. 3. 1 法律框架日趋完善、法律依据已经具备 .....	19
2. 3. 2 经济个体改革和发展势头良好 .....	19
2. 3. 3 政府民众环保意识不断增强, 社会可接受性明显提高 .....	20
2. 3. 4 开展系列研究探索政策设计 .....	20
2. 3. 5 环境监测技术和水平有了较大提高 .....	20
<b>3 国外主要国家环境保护税的经验及其借鉴 .....</b>	<b>22</b>
3. 1 国外环境保护税收的发展阶段 .....	22
3. 2 主要国家的环境保护税收措施 .....	23
3. 2. 1 美国的措施 .....	23

3.2.2 瑞典的措施 .....	23
3.2.3 荷兰的措施 .....	24
3.2.4 丹麦的措施 .....	24
<b>4 我国环境保护税的制度设计 .....</b>	<b>26</b>
4.1 税制设计的总体思路 .....	26
4.2 税制要素的设计 .....	26
4.2.1 征税范围的选择 .....	27
4.2.2 纳税义务人的确定 .....	27
4.2.3 税目的设计 .....	28
4.2.4 纳税环节的选定 .....	29
4.2.5 计税依据的核定 .....	29
4.3 开征环境保护税的配套措施 .....	30
4.3.1 环境保护税的立法 .....	30
4.3.2 相关部门的协调配合 .....	30
4.3.3 中央和地方政府的利益调整 .....	31
4.3.4 税收征管措施的完善 .....	31
参考文献 .....	33
致 谢 .....	36
攻读学位期间发表论文以及参加科研情况 .....	37

# 绪论

## 0.1 论文选题的背景及意义

人类面临的生态环境形势越来越受到严峻的挑战，改善生态环境质量，保护资源已经成为政府决策者、社会学家、经济学家和社会公众普遍关注的焦点。我国建国以来，尤其是改革开放 30 年来，我国的经济增长水平一直保持着高速增长，但这种增长主要是依靠资源和环境要素的大量投入取得的，是一种粗放型的增长，而不是效益型的发展。随着工业化、城镇化进程的加快，我国对生态资源采取粗放型、掠夺式的经营方式，造成生态资源价值补偿严重不足，从而进一步造成环境问题异常突出。对于我国这样一个人口庞大、资源与环境承载力十分脆弱的国家来说，如何利用各种有效手段，尤其是税收手段来保护生态环境，避免走西方发达国家“先污染后治理”的老路，促进社会经济持续、协调发展，建设以和谐为内涵的生态文明，是我们建设社会主义市场经济发展中面临的重要课题。

环境作为一种公共资源、公共产品，我们根本无法界定其产权，可是另一方面，环境污染所产生的“外部不经济”又会对我们或者我们的子孙后代产生影响。环境污染是一种典型“市场失灵”，其主要表现为“免费搭车”经济行为产生的外部效应以及由于市场不健全、市场成本过高等造成的市场缺陷。“环境”作为一种公共产品，具有非竞争性和非排他性两个特点。非竞争性是指不会因为消费人数的增加而进一步引起生产成本的增加，即消费者人数的增加所引起的社会边际成本等于零。而非排他性则指产品一旦提供，就不能排除社会中的任何一个人免费享受它所带来的利益。在这种情况下，往往不得不靠政府的干预和社会矫正，如干预不及时或不妥当，则很可能造成严重的环境污染和资源的破坏。同时，运用生态环境价值论、外部性理论、公共物品理论和可持续发展理论等理论就我国开征环境保护税，建设资源节约型和环境友好型社会为目标的生态文明建设进行阐述。中国经济成长的 GDP 中，至少有 18%是依靠资源和生态环境的“透支”获得的，这种代价至今仍存在于我们的经济发展之中。可以发现，在我们经济取得长足进步的同时，也出现了一系列的“外部不经济”现象。在环境与经济发展的博弈中，我们如何使这两者达到相对平衡的状态，具有深刻的现实意义和深远的历史意义。

## 0.2 国内外的研究现状

### 0.2.1 国内的研究现状

国内对环境保护税的研究还处于起始阶段，大部分是出于对国外尤其是西方发达国家环境保护税收制度和实践经验的简要介绍及其借鉴。主要有：财政部、国家税务总局、环境保护部等单位联合成立的课题组对我国若干环境政策研究；由中国环境科学院承担的世行援助项目“中国排污收费制度设计与实施改革研究”；由中国环境科学研究院联合财政部财政科学研究所、国家税务总局税收科学研究所、国家环保总局环境与经济政策研究中心、中国环境科学研究院、中国人民大学等 20 余家在环境领域具有较强影响的科研和教学单位承担的国家“十五”科技攻关计划项目“重大环境问题对策与关键支撑技术研究”等课题。另外，中国人民大学计金标的《生态税收论》从经济学意义上研究分析了生态税收的基本理论和实践问题、华东政法大学陈少英的《生态税法论》从法学的视角对生态税收问题进行了系统深入的研究、财政部财政科学研究所苏明和傅志华的《中国节能减排的财税政策研究》从“能源财税”的角度对我国促进节能减排的财税政策进行了专门研究。除了上述这些专著外，还有许多的小文章也对环境保护税问题进行了不同深度或不同角度的研究和分析。

综观这些研究成果，主要集中在几个方面：

一是对环境保护税基础理论的研究。主要是对环境保护税的内涵与外延、环境保护税的征收范围、税种税目等。在对环境保护税的名称上，一般有环境保护税、环境税、生态税三种称呼。从内涵与外延角度划分，可以分别为狭义环境保护税、中义环境保护税、广义环境保护税三类。狭义环境保护税指环境污染税，即国家为了限制环境污染的范围、程度，而向导致环境污染的经济主体征收的特别税种（如丛选功等，1995）。中义环境保护税指对一切开发、利用环境资源的单位和个人，按其对环境资源的开发、利用强度和对环境的污染破坏程度进行征收或减免的一种税收，包括环境容量税和资源税（王惠忠，1995；王军，1997）。广义的环境保护税指税收体系中与环境资源利用和保护有关的各种税收和税目的总称，除环境污染税、资源税外，还包括以环境资金筹集为目的的税种，以及与环境相关的税收手段，也称为生态税（王金南等，1994；计金标，1997）。

二是对国外尤其是发达国家环境保护税的介绍和借鉴。这类文章大部分是对成功开征了环境保护税荷兰、瑞典、丹麦等 OECD 国家以及美国、日本的环境税收

制度进行详细地介绍和评价，或进行一定的国际比较，并结合我国的社会与经济、环境与制度现状提出可行性方案。

三是对环境保护税在我国的政策设计、实施框架方案的研究。很多是从我国利用税收政策保护环境的薄弱现状入手，分析环境保护税的开征的必要性，环境保护税的税率设计、税基确定等等。在这方面发表文章较多的有王金南、计金标、张世秋、苏明、傅志华、陈少英、李慧玲等人。

### 0.2.2 国外的研究现状

自 20 世纪 80 年代以来，环境问题与税收政策越来越紧密地联系起来，环境税的运用也正在获得世界各国的广泛支持，尤其是在经济合作与发展组织(OECD)国家中普遍地得到重视。OECD 国家在 1991 年的环境部长会议上呼吁各成员国考虑在不增加管理复杂性的情况下，利用环境税实现社会经济和环境目标的可能性，建立税收与环境联席会议制度，研究同环境税实施相关的问题。总体来说，OECD 成员国开征环境税相当普遍，环境税费一体化进程也在不断加快，但各国国情不同、社会经济发展水平不同、面临的环境问题不同，从而使环境政策以及反映环境管理思路的具体税费结构存在很大差别，开征的具体税种、开征方法也是五花八门。

美国现行环境税收制度主要突出对环境有重大影响、涉及面广的产品收税，在对一种产品制定税收政策时，注意完善征管制度、税式支出制度的配套，以确保每一项环境税收都能最终落到实处。从世界各国的发展情况来看，有利于环境保护的税收逐步受到各国（尤其是西方发达国家）政府的高度重视，“污染者付费”原则得到广泛的认同和具体的实践，税收绿色化成为了一种发展趋势。在西方发达国家普遍采用了环境保护税的经济手段得到了迅猛发展，一些北欧国家还先后引入了基于减缓二氧化碳排放的碳税。有些发展中国家也不同程度的建立环境保护税制度。

国外环境保护税收的发展大致可以分为以下三个阶段：第一阶段是雏形阶段，主要表现为补偿性收费，即“污染者付费”原则在社会上具体运用，要求排污者承担排污行为的成本。第二阶段是成形阶段，主要表现为带有明显环境保护色彩税收名称的出现和税种的确立，如排污税、能源税、硫税和碳税等纷纷出现且种类日益增多。第三阶段是改进和完善阶段，主要表现为税种、税目在不断增加，征税范围在不断扩大等特点。

### 0.3 论文研究的主要内容

论文共分五部分，文章的整体思路是提出问题——分析问题——解决问题，各章的主要内容如下：

绪论：内容主要是分析选题的背景及意义，在综述国内外环境保护税发展现状的基础上，提出论文研究的思路、结构、方法、创新及不足。

第一章：我国现行环境保护税费制度情况及其缺陷。本章分别从环境保护收费和环境保护税收两个层面介绍了我国的制度建设情况，在此基础上，分析了我国环境保护收费政策不合理、环境保护税收政策只重视正激励缺失反抑制力、环境保护税收政策没有形成目标体系等存在的制度缺陷，从而论述我国在环境保护税费的形式选择。

第二章：我国开征环境保护税的理论基础、意义及条件。本章阐述了开征环境保护税的理论基础，提出了开征环境保护税的现实意义，分析了开征环境保护税的条件。

第三章：国外主要国家环境保护税的经验及其借鉴。研究了国外主要国家环境保护税收的先进经验，分析了国外环境保护税发展的三个阶段，总结了有代表性国家的先进做法。

第四章：我国环境保护税的制度设计。分别论述了税制设计的总体思路（指导思想）、税制要素的设计以及我国开征环境保护税的配套措施。

### 0.4 论文研究的主要方法

研究方法主要有：一是采用实证分析与规范分析相结合的方法，通过实证分析阐明我国开征环境保护税的必要性、迫切性；通过规范分析阐明环境保护税的设计思路、要素的设定，以及应当遵循的基本原则及应采取的对策。二是采用抽理论联系实际的方法，通过理论分析阐明开征环境保护税的理论意义和现实意义；通过实际分析，结合我国的具体国情，找出环境保护税制度设计中的主要制约因素并结合当前的技术手段、管理手段提出了切实可行的政策建议。

## 0.5 论文的主要创新及不足

本文从现行的环境保护的税费现状入手，剖析了现行制度的缺陷，以全新的视角解读环境保护税的税费之争。同时，采用比较分析方法，把欧美等国家的实践经验加以类比，以便找出适合我国采纳的方法。本文提出了在“保持宏观税负、避免重复征税”的原则下，将现行的收费制度进行“费改税”设计、将资源税整体改制为环境保护税的一个重要组成部分、调整细化该税种具体征收税目等政策建议；同时，在分类征收、分类设计、分期规划的原则下，对不同的征收对象、不同的税目采取从价计征、从量计征以及复合计征等不同计征方法。由于自身掌握的理论知识水平有限，知识结构不完善，对经济模型、公共管理理论的理解度浅，所以在论述环境保护税问题及税制设计上存在偏颇之处。

# 1 我国现行环境保护税费制度情况及其缺陷

## 1.1 我国现行环境保护方面的税费制度情况

我国现行的环境保护方面的税费制度，无论从体系方面来讲，还是从制度内涵方面而言，都存在着比较突出的问题或者缺陷。主要表现在税费体系既不科学，也不完善，呈现出重费轻税、以费挤税、税费混杂等矛盾，尚未建立真正意义上的环境保护税制度格局。我国政府在 1992 年的《环境与开发的十大对策》以及《中国 21 世纪议程》中就明确提出，各级政府应更好地利用经济手段和市场机制促进可持续发展和保护生态，其中包括试行开征环境保护税。但是到今天，在税收领域，仍然没有一个真正意义的以保护环境和生态为单一目的的独立税种，仅仅有一些其他税种的法律规定中零星存在一些带有环境保护因素的税收优惠措施而已，充其量说它们仅属于环境保护税收制度体系中的一组成部分。

### 1.1.1 环境保护收费制度情况

环境收费制度是指国家出于环境保护的目的，对排放污染、破坏生态环境的行为收取的一系列行政性收费的总称。环境收费从总体上分为开发、利用自然资源的补偿性收费（统称资源能源收费）以及向环境中排放污染物，利用环境纳污能力和处理能力的排污性收费（统称排污费）两大类。在我国现行环保收费制度体系中主要包括：排污收费、污染处理费、生态环境补偿费、水资源费、矿区使用费、矿产资源补偿费和土地使用费(或场地占用费)等等。

#### 1.1.1.1 排污收费

又称为征收排污费，是指国家环境保护行政主管部门根据环境保护法律、法规的规定，对直接向环境排放污染物的单位和个体工商户按照排放污染物的种类和数量征收一定数额的费用。排污收费制度是有关排污收费的对象、范围、标准以及排污费的征收、管理、使用和罚则等规定的总称。我国首次提出“排放污染物收费制度”的设想是在 1978 年制定的《环境保护工作汇报要点》文件中出现的。首次开征排污费是在 1979 年颁布的《中华人民共和国环境保护法（试行）》中进行了规定。1982 年推出了《征收排污费暂行办法》，首次对征收排污费的目的、范围、标准、加收惩罚和减免优惠条件、费用的管理和使用作了具体规定，标志着中国排污收费制度的正式确立。十年之后我国正式颁布《中华人民共和国环境保护法》，对

排污收费制度的规定主要是超标收费制度。

#### 1.1.1.2 污染处理费

我国的《排污费征收使用管理条例》第二条规定：“直接向环境排放污染物的单位和个人工商户，应当依照本条例的规定缴纳排污费。排污者向城市污水集中处理设施排放污水、缴纳污水处理费的，不再缴纳排污费。”根据这一规定，排污者可以选择缴纳排污费或污染处理费。通常，污染处理费有污水处理费、垃圾处理费和家电污染处理费等。

#### 1.1.1.3 生态环境补偿费

生态环境补偿费是在区域性矿产资源开发过程中，用于区域性和流域性生态环境的恢复和整治，按照“污染者付费，开发者保护，利用者补偿，破坏者恢复”的原则和以“开发与保护、增值并重”为方针，对煤炭、石油、天然气、焦炭、电力等资源产品开征的一种环境保护费用。征收生态环境补偿费就是将系统恢复区域性、流域性生态环境的成本纳入矿产资源开发企业的生产成本，作为恢复区域性、流域性生态环境筹集资金的有效手段，从而解决仅靠企业不能解决的区域性、流域性生态环境问题。

#### 1.1.1.4 水资源费

水资源费是指直接从江河、湖泊或地下取用水资源的单位和个人，取得取水许可证后，按取水量缴纳的有偿使用费用。由于各地水资源管理发展进程不同，水资源费政策不尽一致，因此财政部、国家发展改革委、水利部联合制定了《水资源费征收使用管理办法》，并于2009年1月1日正式施行。该办法从制度层面上分别对水资源费征收范围、计征方式、征收主体，取水计量装置的安装，申报和核定，中央与地方解缴比例，水资源费征收票据和使用范围等方面都作了明确规定，从而进一步完善了水资源有偿使用制度，加强了水资源的节约、保护和管理。

#### 1.1.1.5 矿产资源补偿费

矿产资源补偿费是为了保障和促进资源的勘查、保护和合理开发，维护国家财产权益而对在中华人民共和国领域和其他管辖海域依法开采矿产资源的单位和个人征收的一种行政性收费。自1994年4月1日起对采矿权人征收，体现了国家作为矿产资源所有者的权益，建立了促进矿产资源保护和合理利用的经济激励机制。其征收对象是经过开采和采选后，脱离自然状态的矿产品，如原油、原煤、原矿石等。其计征依据是矿产品的销售收入，征收标准根据矿种的不同采取差别比例费率，同时结合核定开采回采率和实际开采回采率进行计算征收的。

### 1.1.2 环境保护税收制度情况

环境保护税收制度是指国家出于环境保护的目的而专门设置并开征的专用税种以及非环境专用税种中所体现环保思想的税收条款规定的总称。环境保护专用税种又叫环境保护税(简称环保税),在目前的我国现行税收制度体系中,还没有设置专门的环境保护税种。针对生态环保的主体税种不到位,相关的税收措施也比较少,并且规定过粗,这些税种设计之初对生态环保考虑得很不充分,缺乏系统性和前瞻性。但是与环境保护有关的内容和思想大多散见于各税种之间,主要表现为诸多鼓励引导环保行为、促进鼓励环保产业发展和限制污染行为的政策规定,初步体现了鼓励资源节约、保护生态、限制污染的政策导向。那么,其中体现环保思想的内容主要有以下几个税种:

#### 1.1.2.1 增值税方面

现行增值税中所涉及有关企业“三废”和综合利用项目、再生资源项目的税收减免,包括免税、先征后退、即征即退增值税的税收优惠措施。为了进一步推动资源综合利用工作,促进节能减排,国务院决定调整和完善部分资源综合利用产品的增值税政策。财政部、国家税务总局于2008年12月联合下发了《关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)和《关于再生资源增值税政策的通知》(财税[2008]157号)等文件。资源的综合利用和再生资源的循环利用,不仅可以变废为宝、节约资源,还可以通过减少污染物排放,促进环境保护,对于建设资源节约型和环境友好型社会意义重大。资源综合利用,是在矿产资源开采过程中对共生、伴生矿进行综合开发与合理利用,对工业生产过程中产生的废渣、废水(液)、废气、余热余压等进行回收和合理利用。再生资源,是指在社会生产和生活消费过程中产生的,已经失去原有全部或部分使用价值,经过回收、加工处理,能够使其重新获得使用价值的各种废弃物,包括废旧金属、报废电子产品、报废机电设备及其零部件、废造纸原料(如废纸、废棉等)、废轻化工原料(如橡胶、塑料、农药包装物等)、废玻璃等。这两项政策分别从鼓励资源的回收和利用两个环节着手,更好地发挥税收政策引导流通、生产的作用,从而促进我国循环经济的发展 and 产业结构的调整、经济发展方式转变。

#### 1.1.2.2 企业所得税方面

①环境保护、节能节水项目。对符合条件的环境保护、节能节水项目,包括公共污水处理及垃圾处理、沼气综合利用、节能减排技术改造、海水淡化等企业

的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征，第四年至第六年减半征收。企业购置用于环境保护、节能节水等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。专用设备必须符合《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》的规定。

②资源再利用项目。企业综合利用资源产品收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。其减计收入，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，减按 90%计入收入总额。

#### 1.1.2.3 消费税方面

利用限制污染产品和污染项目的消费税进行税收调节，保护生态文明。

①与资源环境相关的消费税新增税目及税率主要有：一是木制一次性筷子，按照 5%的税率征收消费税；二是实木地板，按照 5%的税率征收消费税；生产和使用木制一次性筷子和实木地板客观上消耗了大量木材资源，还给环境带来污染。三是将石脑油、溶剂油、润滑油、航空煤油纳入油品消费税征税范围，扩大范围是为了控制能源过度消费，调节能源消费结构，促进替代能源的开发和使用。

②与资源环境相关的消费税目税率调整。一是调整小汽车消费税税目税率，提高大排量汽车的税率。对乘用车(包括越野车)按排量大小分别适用 3%、5%、9%、12%、15%和 20%六档税率，拉大了不同排量汽车的税率差距，相对增加了轿车、越野车的税收负担，体现出对生产和使用小排量车的鼓励政策。二是为鼓励节能，环保型汽车的发展，对混合动力汽车等具有节能、环保特点的汽车实行一定的税收优惠。三是调整摩托车消费税税率结构。对排量 250 毫升(含 250 毫升)以下的，按 3%的税率征收；对排量超过 250 毫升的，仍维持 10%税率不变，体现了按排量征税的原则，鼓励小排量的生产和使用，限制大排量车的使用。

#### 1.1.2.4 资源税方面

资源税的主要目的是为了调节资源开发者之间的级差收入，使资源开发者能在相对平等的条件下进行竞争，同时促使资源开发者合理开发和节约使用资源，提高资源的利用率，而并不是对资源开发进行正确引导和开采监督。其征收范围仅包括矿产资源和盐等，基本上只属于矿产资源占用税。我国资源税占税收的比例较低，不利于控制税收中的转让定价及减少资源损失，因此，应加强征收。

#### 1.1.2.5 耕地占用税方面

耕地占用税是根据经济发展水平和人均耕地的数量实行地区差别幅度税额，其是指对在我国境内占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，按其实际

占用的耕地面积征收的一种税。其征收目的是为了约束和调节纳税人占用耕地的行为，加强土地管理，促进土地资源合理利用、保护农用耕地。虽然城镇土地使用税和耕地占用税对保护耕地、促进城镇土地的合理使用起着一定的积极作用，但是由于征收对象和税率的设计不合理，城镇土地使用税对节约土地和合理使用土地的刺激作用不大，同时耕地占用税没有将非耕地列为征税对象。

#### 1.1.2.6 车船使用税方面

现行车船使用税的设置基本上未考虑环保因素，主要按辆征收，而事实上，由于同一类型机动车的性能、油耗、尾气排放量不同，对环境的损害程度也不同，而若对该类型的机动车采用相同的税率显然有失公平，更不利于污染的防治。

#### 1.1.2.7 城市维护建设税方面。

开征城市维护建设税是为城镇环保建设筹集资金。城市维护建设税是以增值税、消费税、营业税实际缴纳的税额作为计税依据并同时征收的，因此，增值税、消费税减税或免税的同时，城市维护建设税也相应减税或免税。一般不单独减免。

#### 1.1.2.8 关税和营业税方面

在关税上，一方面采取措施鼓励先进节能技术、设备进口，对影响生态环境的进口产品课以重税，阻止国际贸易中跨国污染向我国转移。鼓励我国企业到国外建原料供应基地、合作开发及进口国内急需的产品。出口税收方面，对国内高能耗、高污染、资源性产品大幅度提高出口关税税率，以限制国内资源外流。我国采取了对病虫害防治、植物保护及其相关的技术培训收入可以免征营业税。总之，从以上分析中不难看出，我国在污染产生环节上对于原料使用和产品生产这一污染排放最多的环节没有设置相关税种。上述税种的环保作用还没有充分发挥，自然资源和污染产品的税负不能有效体现环境成本，一些税种在环保方面的优惠措施不够科学合理，导致税收对环境保护的作用范围窄，调控力度差。

## 1.2 我国现行环境保护税费的制度缺陷

### 1.2.1 环境保护收费政策不合理

由于收费制度存在自身难以克服的执法刚性不足、政府和部门掣肘等弊端，越来越难以承担日益繁重的环境保护调控任务。

(1) 我国现行排污收费制度存在的主要问题。经过改革开放 30 年的不断发展，我国现行的排污收费制度已经较建立之初完善了很多、进步了很多、规范了很

多。但是还尚未发挥出明显的遏制环境恶化和促进污染物减排的功效，仍然有进一步改进的空间。

现行的排污收费是中国环保投入中最早、最稳定的一条资金渠道，是中国环境政策的重要内容之一，但是排污收费制度之所以未能达到总量减排的功效，关键是在制度的设计和执行上存在着缺陷。一是收费标准偏低且不平衡。我国现行收费标准基本上是 20 世纪 80 年代初制定的，远远低于排污单位治理设施的运行成本，部分收费项目仅为污染治理设施运行成本的 25%左右，收费标准偏低对防止污染的效果甚微，加之对超标处罚的力度不够，许多排污单位“宁交费认罚，也不愿投资治理污染”渐在一些高污染行业企业中变成“普遍现象”，影响了排污收费刺激治理污染作用的发挥。污水处理费标准低，一方面违反了污染者负担原则的要求，另一方面难以弥补污水处理成本，对城市污水处理厂的运营造成了负面的影响。二是污染物排放总量没有限制。无论单位时间的排放量是多少、每年的排放量是多少，对污染仅是按相同标准收费。即不考虑单位时间某地区可以承受的环境容量，也不考虑区域整体环境质量水平。因为自然界本身对大气污染有一定的自我吸收净化能力，但在超过这种能力范围后，某个区域的大气质量就会急剧恶化。而现行收费制度只是单纯的按照排污量多少来收费，这种收费方法对于人口密集、工业化程度较高的发达地区来说，环境污染不能得到有效的控制。同样，现行排污收费政策只对超标排放污染物的企业征收，对已经达标或低于排放标准的不收费，又造成环境污染治理难度的加大。三是征收效率不高。在实际征收过程中，排污费少缴、欠缴、拖缴问题严重，征收效率始终不高。按照排污费征收程序，排污费征收额测算的基础是排污者申报和环保部门核定，而目前一些地区主要依靠企业自报，申报数据的可靠性、准确性、真实性难以保证，谎报、瞒报现象普遍；由于排污费的公示、稽查制度执行不到位，加之地方保护主义，个别地区的“协商收费”、“人情收费”问题长时间存在。四是征收面窄。现行排污收费制度只对废水、废气、废渣、噪声、放射性等 5 类 113 项污染源收费，没有对危险废物、流动污染源进行收费。而且对生活污水和生活垃圾的收费，目前在我国仅有部分城市实施而且采取笼统收费的办法，“大锅饭”的平均主义根本起不到激励作用。五是排污费使用不规范，缺乏必要的强制手段。排污费作为政府非税收入和行政性收费，目前主要由环保部门代财政部门向污染企业收缴，因为缺乏必要的强制手段而征收阻力很大。在缺乏足够的监管和部门利益诱惑的现实背景下，环保部门征收排污费后，往往不会足额、及时上缴财政，自收自支、挤占、挪用排污费现象在不少地方已是不争的事实。六是

削弱了中央对排污费的调控能力，不利于解决跨区域性污染难题。因为当前排污收费资金都是由地方收取、地方使用，用来治理的污染仅限于地方政府的管辖区域，中央财政不参与对排污费的分配，削弱了中央对排污费的调控能力，以致个别企业造成污染，使地区之间的协调难以进行，治理效果欠佳，这也是为什么流域性污染治理难度大的关键症结。

(2) 我国现行资源能源性收费制度存在的主要问题。一是征收范围过于狭窄且资源补偿费太低。相对于西方经济发达国家而言，我国目前的资源收费范围较为狭窄，仅仅对矿产资源和部分水资源实行有偿使用开发，而对森林、草原、海洋等资源都未纳入或者全部纳入征收范围；另外，我国所收取的资源补偿费标准太低，与资源本身的价值相差悬殊，甚至有许多自然资源基本上还处于无偿使用状态。二是费税并存显失公平。对自然资源的开采和使用的，我国管理模式是既有征税的，也有收费的，导致税费混杂、以费挤税、重费轻税、以费代税等现象不同程度的存在。这种“费税并存”管理模式，虽然在一定时期和一定范围内共同作为政府宏观经济调控手段在政府、学术界达成了共识，但是在实践中，还需要不断的完善和进行改革，其改革的方向和目标仍然是“费改税”。三是费用征收不均、效率不高。由于对资源收费的征收机构主要是相关的行政主管部门，其在征收手段、征管方式上都存在各种各样的缺陷。由于制度上的缺陷，能收到的资源费大多是利用自然资源的大中型企业，而浪费严重的乡镇、村办和私人小型企业却由于点多面广，征收成本高、征收效率低，征管机构显得力不从心，只好“避重就轻”，从而导致征收不均，少数地区和企业偷、逃资源费的现象较为普遍。除此之外还存在有的地区行政干预和地方保护主义严重，有的单位缴费意识不强等诸多问题。

(3) 我国现行生态环境补偿费存在的主要问题。其具体表现在：中国横向环境管理体制不健全，缺少跨省市的协调机制，区际生态补偿机制难以建立；环境影响的量化技术和货币化技术不成熟，生态补偿缺乏强有力的技术支持；法律依据不足，征收难度较大；征收标准偏低；理论认识上也有不足等等。

### 1.2.2 环境保护税收政策只重视正激励，缺失反抑制力

主要表现在以下几个方面：一是缺少以保护环境、节约资源为目的，针对污染环境、浪费资源的行为或产品课征的专门税种。当前的税制对环境保护的作用主要依赖于分散在增值税、企业所得税、消费税等几个税种中的税收优惠措施，仅仅只体现了鼓励思想的激励作用。二是没有形成防止发达国家的“污染转嫁”对抗机制。

发达国家出于履行国际环境公约和提高产业层次的双重需要，把资源消耗等污染重的产业作为夕阳产业转移给发展中国家。改革开放以来，我国累计实际利用外资规模居发展中国家首位，但结构不甚合理，其中主要集中在一般加工业，并以重污染密集型企业为主。为正确处理好环境和引资的关系，我国在税收手段上应发挥其应有的作用。三是对部分资源性商品采用了低税率政策，缺失对环境保护行为的抑制。比如对自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品、化肥、农药、农膜适用 13%的增值税低税率。

### 1.2.3 环境保护税收政策没有形成目标体系

我国目前有关环境保护的税收政策措施的实施，虽然在减轻或消除污染、加强环保方面发挥了一定的作用，但还存在着明显的不足。一是税收的调节面过窄。现行税制只是在鼓励利用“三废”、限制生产污染、鼓励节能治污、鼓励利用资源和发展环保科技等方面有些单项规定，基本没有涉及到制约散滥开发资源、无偿占用、随意浪费资源以及推进循环经济建设方面的制度规定。二是税收优惠措施的形式过于单一，仅限于减税和免税。税收优惠政策对于环境保护和可持续发展，还缺乏系统性、科学性、针对性和有效性。三是税制不成体系。现行税制对环保的规定，虽然涉及到增值税、企业所得税等六、七个税种，调节范围涉及鼓励利用“三废”、限制生产污染等方面，但这些规定零星销碎，没有形成一套完整的、以促进生态保护为目的、各税种要素相互配合、相互制约的税制体系。四是体现环保思想的现有税种中，其立法目的不同，导致调控作用没有形成合力。比如资源税仅被视为一种级差调节手段，基本上只属于矿藏资源占用税，严重限制了资源税应有的保护环境的作用。

## 2 我国开征环境保护税的理论基础、意义及条件

### 2.1 开征环境保护税的理论基础

生态经济学、环境经济学与资源经济学理论，特别是生态环境价值论、外部性理论和公共物品理论等为开征环境保护税，建立生态保护补偿机制研究提供了理论基础。

#### 2.1.1 生态环境价值论

长期以来，资源无限、环境无价的观念根深蒂固地存在于人们的思维中，也渗透在社会和经济活动的体制和政策中。随着生态环境破坏的加剧和生态系统服务功能的研究，使人们更为深入地认识到生态环境的价值，并成为反映生态系统市场价值、建立生态补偿机制的重要基础。Costanza 等人和联合国千年生态系统评估(MA)的研究在这方面起到了划时代的作用。生态系统服务功能是指人类从生态系统获得的效益，生态系统除了为人类提供直接的产品以外，所提供的其他各种效益，包括供给功能、调节功能、文化功能以及支持功能等可能更为巨大。因此，人类在进行与生态系统管理有关的决策时，既要考虑人类福祉，同时也要考虑生态系统的内在价值。生态补偿是促进生态环境保护的一种经济手段，而对于生态环境特征与价值的科学界定，则是实施生态补偿的理论依据。

#### 2.1.2 外部性理论

经济学家 Arthur Cecil Pigou 在 20 世纪 20 年代发展了 Alfred Marshall 的外部性 (externality) 理论，提出政府利用税收调节污染行为的思想，这应被看作是环境税思想产生的第一个里程碑。外部性理论是生态经济学和环境经济学的基础理论之一，也是生态环境经济政策的重要理论依据。环境资源的生产和消费过程中产生的外部性，主要反映在两个方面，一是资源开发造成生态环境破坏所形成的外部成本，二是生态环境保护所产生的外部效益。由于这些成本或效益没有在生产或经营活动中得到很好的体现，从而导致了破坏生态环境没有得到应有的惩罚，保护生态环境产生的生态效益被他人无偿享用，使得生态环境保护领域难以达到帕累托最优。庇古认为，当社会边际成本收益与私人边际成本收益相背离时，不能靠在合约中规定补偿的办法予以解决。这时市场机制无法发挥作用，即出现市场失灵，

而必须依靠外部力量，即政府干预加以解决。当它们不相等时，政府可以通过税收与补贴等经济干预手段使边际税率(边际补贴)等于外部边际成本(边际外部收益)，使外部性“内部化”。构建这种外部性内部化的制度，就是生态补偿政策制定的核心目标。从发达国家的实践来看，利用经济手段中的环境保护税是解决经济外部性问题的最佳选择和有效途径，其自身优势是其他环境保护制度或手段所无法比拟的。

### 2.1.3 公共物品理论

从公共经济学的角度来看，自然生态系统及其所提供的生态服务具有公共物品属性。纯粹的公共物品必须具备以下两个特征中的一个或者两个都具备，即具有消费中的非排他性和消费上的不可分性两个基本特征。这两个特性意味着公共物品如果由市场提供，每个消费者都不会自愿掏钱去购买，而是等着他人去购买而自己顺便享用它所带来的利益，这就是“免费搭车”问题。如果所有社会成员都意图免费搭车，那么最终结果是没人能够享受到公共物品，因为“免费搭车”问题会导致公共物品的供给不足。假如一种物品不具有排他性，那么社会中的每一个人都会出于个人利益的考虑，就会想尽办法多占用和多利用它。因此，该物品就是所谓的公共资源，由于获取这些资源并不受严格管制，人们首先将它们作为最基本的资源加以开发利用，就会出现过度开发，从而造成灾难性后果。纯粹的公共物品是一种公共资源，在现实社会中还是很多的，比如土地、水、森林以及矿产等自然资源和珍稀物种等野生动植物。但是，纯粹的公共物品并不能完全等同于公共所有的资源。共有资源是有竞争性但无排他性的物品。在消费上具有竞争性，但是却无法有效地排他，如公共渔场、牧场等，则容易产生“公地悲剧”问题，“公地悲剧”的实质就是公共资源的低效率配置，资源的公共性不会刺激任何人去有效利用或者占有稀缺资源，导致大家都滥用到平均效益与平均费用递减为零而已。生态环境由于其整体性、区域性和外部性等特征，很难改变公共物品的基本属性，需要从公共服务的角度，进行有效的管理，重要的是强调主体责任、公平的管理原则和公共支出的支持。如果一种资源无法有效地排他，那么就会导致这种资源的过度使用，最终导致全体成员的利益受损。从生态环境保护方面，环境保护税体现了环境资源的价值，税率则反映环境资源的价格，从公平性角度出发，区域之间、人与人之间应该享有平等的公共服务，享有平等的生态环境福利，因此在出台区域生态补偿政策时应当重点解决。

#### 2.1.4 可持续发展理论

传统的工业化进程主要忽视了自然资源、生态环境等自然系统方面的承受力和容载率，单纯地获取人类征服自然所取得的经济利益，根本没有把社会经济增长所付出的资源环境代价考虑在内，忽视了环境保护、科技教育、全球协调、人文文化等重大社会矛盾和问题，因此我们在获得经济发展的同时，却不得不承受大气污染、水污染、土地沙化、耕地减少、绿化面积大量减少和生物多样性锐减等社会环境问题。面对日益严峻的全球环境危机，人类逐步认识到发展不只是物质总量的增长和速度，还要包括经济增长、产业结构、社会结构以及生态环境等方面的多层次、多元化的共同协调发展进程，从而提出一种新的发展战略和理论——可持续发展。可持续发展理论就是指人类在进行社会生产进程中，开发和利用自然资源环境时，既要考虑当前的发展需要，又要考虑未来的发展需要；既要考虑满足当代人的社会需求，又要考虑不要以牺牲后代人的利益为代价来满足当代人社会需求的能力构成危害的发展模式。这一理论的前提是在社会经济发展的过程中，资源的有效配置和永续利用，应该不以削弱人类赖以生存的环境为基础的，包括土地、能源、矿藏以及环境的自净能力等等。人类对资源的使用限制在合理范围之内，应当以无害生态的方式最有效地使用资源。所以对一个国家而言，经济能否实现可持续发展，完全取决于环境与资源的可持续发展。只要实现了环境与资源的可持续发展，那么，经济的可持续发展就有了稳固的基础。为此，世界各国纷纷利用税收的方式来解决目前所存在的生态环境问题，以促进可持续发展。我国为实现经济的可持续发展，已把环境保护作为一项基本国策长期来抓。这些都为构建我国开征环境保护税提供了强大的理论和政策支持。

## 2.2 开征环境保护税的现实意义

### 2.2.1 有利于改善和保护生态，促进可持续发展

针对污染和破坏环境的行为和产品课征环境保护税无疑是保护环境、建设生态文明的一种有效的经济手段。它一方面会加重那些污染、破坏环境的企业或产品的税收负担，发挥税收杠杆作用来矫正纳税人的行为，加大对污染行为的抑制力，促使其减轻或停止对生态环境的污染和破坏；另一方面在环境保护税的制度设计中，对有利于保护环境和治理污染的生产经营行为或产品以及先进的环保技术、替代能

源、可再生能源等采取税收优惠措施，可以引导和激励纳税人保护环境、治理污染的行为。可见，在市场经济条件下，开征环保税是政府用以保护环境、实施可持续发展战略的有力手段。

### 2.2.2 有利于“绿化税制”，完善税制结构

现在距离我国 1994 年的全面税制改革已有 18 年的时间，这期间我国已经积极稳妥地推进了包括消费税、企业所得税、增值税在内的多项单税种改革，以适应社会主义市场经济发展的需要。下一步，为贯彻科学发展观我们需要建设资源节约型、环境友好型社会，发展低碳经济和循环经济，因而税收制度体系必须进行大强度的绿化。随着全球国家间能源争夺的加剧，能源价格的提高是大势所趋，其中税收占总价格的比例也应有所提高。在此背景下，中国下一轮的税制改革可以把环境保护税作为改革的引擎，可以借环境保护税的开征，对整体税制结构启动以“绿化”为导向的优化调整，加快环境税体系建设。

### 2.2.3 有利于经济发展方式的转变

经济发展方式粗放，特别是经济结构不合理，是我国经济发展诸多矛盾和问题的主要症结之一。节能减排是进行经济结构调整、转变发展方式的重要途径。开征环境保护税能够推动化石燃料和其他高耗能产品的价格上涨，导致此类产品的消费量下降，最终起到抑制化石能源消费的目的，进而还能达到因减少使用化石燃料而减少二氧化碳、二氧化硫、氮氧化物排放以及减少其他污染物排放的目的。因此，开征适度的环境保护税，有利于加重这些高耗能企业和高污染企业的负担，抑制高耗能、高排放产业的增长。同时，征收环境保护税有利于鼓励和刺激企业探索和利用可再生能源，加快淘汰耗能高、排放高的落后工艺，研究和应用碳回收技术等节能减排技术，结果必然是促进产业结构的调整和优化、降低能源消耗和加快节能减排技术的开发和应用。

### 2.2.4 有利于体现效率公平原则，促进平等竞争

公平竞争是市场经济的最基本法则。但是，如果不建立专门的环境保护税，个别企业所造成的环境污染就需要用全体纳税人缴纳的税款进行治理，这些企业却可以借此用较低的个别成本，达到较高的利润水平。这实质上是由他人出资来补偿个别企业生产中形成的外部成本，显然是不公平的。通过对污染、破坏环境的企业征

收环境保护税，并将税款用于治理污染和保护环境，可以使这些企业所产生的外部成本内在化，利润水平合理化，同时会减轻那些合乎环境保护要求的企业的税收负担，从而可以更好地体现公平原则，有利于各类企业之间进行平等竞争。所以说，环境保护税体现了现代税收的效率和公平两大原则要求。

#### 2.2.5 有利于突破“绿色壁垒”和有效防止国际间污染转移

在国际贸易中，有的西方经济发达国家和经济联合体凭借经济技术优势，以保护人类健康和生态环境为名，通过制定实施严格的环境标志制度、环境保护税等环保法规和苛刻的环保技术标准等方式限制国外产品的进口，这就是通常所说的“绿色壁垒”。这样，西方经济发达国家的产品比较容易进入发展中国家的市场，而发展中国家的产品却难以达到发达国家的环保标准而常常被拒之于发达国家的国门之外，进不到发达国家的市场。在“绿色壁垒”情形下，我国承受着生态环境被破坏和税收收入的双重损失。由于“绿色壁垒”含有一定合理的因素，因此，比较现实和有效的方法应该是首先从国内做起，大力发展绿色产业，提高我国的环境竞争力，进行环保技术创新，研制和开发低污染的原材料，从而降低出口产品的污染密集度。而环境保护税的开征将会大大地促进上述措施的实行。我国可以对进入我国市场并有可能形成环境污染的产品征税，以保护我国环境和国内市场，争取国际贸易中的平等地位，发展我国经济。

另外，由于西方经济发达国家开征了环境保护税，该国一些资源密集产业和重污染的产业面临被课税的压力而向尚未开征环境税的国家（尤其是发展中国家）进行转移。开征环境保护税，可以有效地限制西方经济发达国家向我国转移污染。

#### 2.2.6 有利改善能源消费结构

从国家安全角度看，能源资源的稳定供应始终是一个国家特别是依赖进口的国家关注的重点，是国家安全的核心内容。从能源消费结构上来看，我国是世界上为数不多的几个以煤炭为基础的国家，煤炭消费的平均比重在 70%以上，能源消费结构不合理。在我国经济发展过程中应逐步减少煤炭的消费比重，不断增加石油、天然气资源使用比例。发展到今天，我国的石油消费严重依赖进口，石油资源已经和国家安全紧密联系起来，并成为中国能源安全战略的核心。所以，通过开征环境保护税加快淘汰落后生产能力，为社会经济发展提供充足、清洁、经济的能源，促进和改善我国的能源消费结构，建立多元化的能源保障体系。

## 2.3 开征环境保护税的条件

出台一项新的政策都必需具备一定的实施条件，这是确保政策达到预期目标的前提，所以开征环境保护税也需要具备一定的实施条件，只要这些条件具备了，才能表示政策出台的时机成熟了。就我国当前的情况而言，出台并开征环境保护税的条件已经具备，“政策窗口”的开启也已成熟。具体内容是：

### 2.3.1 法律框架日趋完善、法律依据已经具备

我国现有大部分资源与环境法律和政策随着市场经济体制的逐步完善，把环境资源的有偿使用及其相关的经济政策已经纳入法制化轨道。改革开放三十多年来，我国陆续出台和制定了一系列鼓励保护环境和资源、防止和治理污染的调控措施，环保立法也得到不断改进和完善，如环境保护法、水污染防治法、大气污染防治法、固体废物污染防治法等颁布或修订，为我国开征环境保护税提供了良好的法律基础。1994 年我国开始实施分税制财政体制改革以来，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，围绕统一税法、公平税负、规范政府分配方式、促进税收与经济协调增长、提高税收征管效能的目标，实施了新一轮税收改革。特别是 2008 年末为应对全球金融危机，将现行的生产型增值税改为消费型增值税等改革，这些都为环境保护税的开征提供了机构和能力保障，为环境保护税的设计和建立提供了难得的政策窗口和机遇。

### 2.3.2 经济个体改革和发展势头良好

从经济个体发展的角度来看，随着我国市场经济制度的逐步完善，经济成分已趋向多元化，各种所有制经济都得到了快速发展。国有企业的所有权与经营权以及环境资源的所有权与使用权正在逐步分离，政府对企业的行政干预和控制强度也正在减弱。尤其是企业产权制度的改革，转换企业经营机制，建立现代企业制度，在政府的宏观调控下发挥市场机制在环境资源配置中的中介作用得到重视和较快发展。党的十七大报告中明确提出了“建设生态文明，基本形成节约能源资源和保护生态环境的产业结构、增长方式、消费模式”。国家产业结构调整政策的导向作用，在经济领域得到体现，所以企业已经有足够的经济实力和意愿购买先进的环保设备和先进环保技术，采用更加经济高效的生产工艺，积极进行工艺流程改良和改造，

逐步淘汰落后的产能和工艺，这就为开征环境保护税提供了现实的经济基础和基本前提。

### 2.3.3 政府民众环保意识不断增强，社会可接受性明显提高

从环保意识的角度看，随着经济的快速发展，生态环境的日益恶化，无论是政府还是企业，以及广大民众都对生态环境的保护有了足够的认识和认同。近年来，我国政府已经将环境保护指标纳入了地方政府和党政领导的绩效考核体系之中，这一政策具有强烈而坚实的民意基础，随着党政领导干部环境保护意识的提高，势必加快环境税收政策的实施进程。随着循环经济理念的树立，ISO 14000 环境管理认证体系的实施，环境标志产品在社会上被广泛的接受，越来越多的企业开始逐步接受清洁生产，这些转变为环境外部不经济性内部化提供了实现机制，伴随着企业环境保护意识提高从而降低了环境保护税收政策的障碍。随着生活质量的不断提高，社会民众对生态环境问题倍加关注，特别是一些污染问题已经引起了人们的强烈不满，保护环境意识日益增强，征收环境保护税符合大众意愿，社会可接受性明显提高。

### 2.3.4 开展系列研究探索政策设计

从政策设计角度看，解决开征环境保护税有关政策设计是实施环境税收的一个关键。征收环境保护税，必须具备足够的技术可行性，这是因为环境保护税的征收将涉及许多复杂的技术性问题，如税目设计、税率设定、计税办法、纳税环节、减免条件等。现行的环保收费和消费税等包含环保思想的政策条款为制度设计都提供实际范例可以借鉴参考。从 2005 年开始，国家税务总局财产和行为税司在联合国开发计划署（UNDP）的援助下，通过国内外考察、召开国际国内研讨会等形式就我国环境税收制度建设开展了系列研究工作。由联合国开发计划署（UNDP）、英国国际发展部（DFID）资助的中国促进减贫的财税改革能力建设项目都取得了良好成果。此外，财政部、国家税务总局、环境保护部、国家发改委等部委及其相关的科研机构分别或者联合成立了课题组开展研究工作。

### 2.3.5 环境监测技术和水平有了较大提高

从监测技术角度看，随着国家环境保护部的建立和环境保护技术装备的加强，环境监测手段和水平都有了很大的改善和提高，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，对解决环境保护税的计算和征收不成问题。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。

### 3 国外主要国家环境保护税的经验及其借鉴

20 世纪 80 年代以来，西方发达国家普遍采用了环境保护税的经济手段，尤其在经济合作与发展组织（OECD）成员国国家得到了迅猛发展，一些北欧国家还先后引入了基于减缓二氧化碳排放的碳税。有些发展中国家也不同程度的建立环境保护税制度。环境保护税是一种既不需要对现行财税体制进行很大改变，又能实现社会经济和环境目标的经济手段，即通过对污染行为征收该税，既能调节污染行为、减少污染，又能增加政府的财政收入。同时，由于政府财力的增加，就可以减少好的经济行为的税负，就可以促进政府财政结构的改进和优化，使整个税收体制朝着既有利于环境保护方面发展，又鼓励具有环境效益的社会经济活动发展。这样，环境保护税已经从单纯的政策研究走向了政策实践，特别是经济合作与发展组织成员国的政策实践为我国设计环境保护税政策提供了成功经验。

#### 3.1 国外环境保护税收的发展阶段

从总体上来看，西方国家的环境保护税收制度，无论是从事环境保护工作的，还是从事财税工作的，甚至社会公众都认为开征环境保护税是一种易于接受、效果突出、可操作性强的经济手段。当前主要从税收绿色化、引进环境保护税和消除不利于环境保护的补贴等三个方面深入推进，而且这也是目前国际上环境保护税的发展方向。国外环境保护税收的发展大致可以分为以下三个阶段：第一阶段是雏形阶段。这个阶段大约从 20 世纪 70 年代开始到 80 年代初期，这个时期主要表现为补偿性收费，即“污染者付费”原则在社会上具体运用，要求排污者承担排污行为的成本。税收种类主要有用户费、特定用途收费等形式，不具有环境保护税的典型特征，只能说是环境保护税的雏形。第二阶段是成形阶段。这个阶段大约从 20 世纪 80 年代初期开始到 90 年代中期，这个时期主要表现为带有明显环境保护色彩税收名称的出现和税种的确立，如排污税、能源税、硫税和碳税等纷纷出现且种类日益增多。这一阶段的环境保护税的设计初衷主要综合考虑了刺激和财政功能。比如排污税主要用于引导人们的行为方式，能源税主要用于增加政府财力。同时，也具有环境保护的积极影响。第三阶段是改进和完善阶段。这个阶段大约从 20 世纪 90 年代中期开始至今，这个时期是环境保护税迅速发展的时期，该税种已经被越

来越多的国家作为环境保护政策中的主要手段来使用。这一阶段主要表现税种、税目在不断增加，征税范围在不断扩大等特点，分别形成了对企业排放污染物征收的税（主要包括对废水、废气、废渣等排放行为的课税）、对高能耗高耗材行为征收的税（主要包括饮料容器税、旧轮胎税、润滑油税等）、对城市环境和居住环境造成污染的行为征收的税（主要包括噪音税、车辆拥挤税、工业拥挤税等等）。

### 3.2 主要国家的环境保护税收措施

从单个国家来看，在有利于保护环境的税收政策的指导下，各国都采用了相应的积极有效的税收措施：

#### 3.2.1 美国的措施

20 世纪 80 年代初，美国政府开始将税收手段引入环保领域中，经过 20 多年，美国已形成一套相对完善的环保税收体系。其环保税收分为四大类：对损害臭氧层的化学品征收的消费税，对汽油的征税，对与汽车使用有关的税收，开采税、环境收入税。在税收优惠上，美国主要采用直接税收减免、投资税收抵免、加速折旧等措施。美国大部分与环境相关的税收计划是由州政府来征税的，而且每个州的征收标准都不一样。但是无论是在联邦层次上还是州层次上，它们对环境保护税是越来越重视，从其实施效果上来看，环境保护的作用是非常突出的。美国 1972 年率先开征了二氧化硫税，并根据二氧化硫地区浓度实施差别税率，即一级浓度标准地区二氧化硫课征 7 美分税款，二级浓度标准地区二氧化硫课征 10 美分税款。同时美国 37 个州中大约 3400 个地方社区对家庭垃圾征税，结果垃圾丢弃明显减少，废品回收率明显提高。“在整个环境税设计中，运用税收优惠、差别税率等政策，积极有效引导社会资金投向环保产业，使税收手段与其他手段相互协调和配合，形成合力，共同发挥作用，实现经济持续、稳定、协调发展。

#### 3.2.2 瑞典的措施

瑞典 1991 年引入二氧化硫税，目的是为了控制酸沉降。选择  $\text{SO}_2$  税而不是实施更严格的排放标准，目的是为了更快和更少的成本达到生态目标。 $\text{SO}_2$  税适用于所有能源生产，并根据煤炭、燃油（燃料油、汽油）以及泥炭中的硫份征收。其环境保护税的核心是对能源征税，已经占到其税收体系的重要部分，而对能源的征税是从

多个角度设计、多个方面实施的，其主要目的在于通过征税促进技术进步和革新，使全社会的能源消费水平不断下降并保持在一个合理的水平上，其具体税种有二氧化碳税、二氧化硫税等。

### 3.2.3 荷兰的措施

荷兰的环境税收制度特点是以小税种为主，各种环境税的税率规定得十分明确和详细，税种繁多并且深入到国民生活的方方面面。随着荷兰环境税制的完善和迅猛发展，环境税收收入占全部税收收入的比重也不断加大，从1996年的1.22%已上升到2004年的14%，GDP的3.5%。同时，荷兰环境税大都是专门目的税，所以其税收收入大都作为专用基金，专款专用，全部用于环境保护方面的开支。荷兰政府1992年就开始征收关于燃料的综合环境税，其现行税制共有五个方面的环保税种：1992年开征的燃料税、1995年开征的抽取地下水税和废品税、1996年开征的节约资源税、1997年开征的铀税。荷兰的绿色税收是以征收生态税收的政府级次和用于生态目的税收类型为特征的，其生态税收的征收管理一般由低一级的政府去完成而大部分是采取了特定税的形式。荷兰的环境税收由于中央政府和地方政府根据征收目的和条件方面的不同进行分工，这种分工赋予地方政府很大灵活性，以便不同层次的政府、税务机关等能最好地控制环境质量的做法，在实践中起到了良好的效果。

### 3.2.4 丹麦的措施

20世纪80年代以来，丹麦实施了一系列具有显著环保目的的税种，尤其是1992年率先实施了二氧化碳税，受到国际社会的关注。通过实施前所未有的生态税制改革，丹麦初步建立起以能源税制为主、其他税种相配合的绿色税收体系。能源税的征税对象主要是矿物燃料和电（罐装液化气、燃料油、煤、电和天然气等），具体包括普通能源税和污染排放税（二氧化碳税、二氧化硫税）。还先后开征了垃圾税、车用燃油税、自来水税、特定零售商品包装税、一次性使用餐具税、氯化溶剂税、杀虫剂税、生长促进剂税、镍镉电池税。

实践证明，环境保护税是政府调节资源使用，有效治理环境污染，筹集环保资金的重要手段。总体上来讲，国外环境税收呈现了如下特点，为我国环境税设置提供了可供借鉴的宝贵经验。

一是应避免工业化国家走过的“先污染后治理”的老路，加强我国的环境保护税收制度建设。从各国的实践来看，环境保护税已经成为环境经济政策中不可替代的工具。如美国，通过多年努力已实现环境的根本好转，其环境质量有了根本提高，其中 CO<sub>2</sub> 的排放量比 20 世纪 70 年代减少了 99%，空气中的 CO<sub>2</sub> 减少了 97%，SO<sub>2</sub> 减少了 42%，悬浮颗粒物减少了 70%，环境保护税政策对环境保护的作用十分明显。我国目前的 CO<sub>2</sub> 排放量已居世界第二位，随着能源消费的增长，预计到 2025 年前后，CO<sub>2</sub> 排放总量很可能超过美国，居世界第一。如不采取措施尽快建立和完善环保税收政策，我国的环境形势将会进一步恶化。

二是实行环境保护税收收入的专款专用。从荷兰等国的实践和我国的实际情况来看，对于环保税收收入，其总的原则是作为地方收入，特别是对那些污染范围具有特定区域特点的排污点征收的排污税，更应主要用于当地的环保支出，作为专款专用于环保事业。这将有利于因地制宜地开展环境治理，提高税收作用于环境保护的效率。此外，我国应积极参加国际协作实现整个社会的可持续发展。实践证明，环境税是政府调节资源使用，有效治理环境污染，筹集环保资金的重要手段。

三是以能源相关税收为主体，税收种类呈多样化趋势。在环境税体系中，能源税及其相关税占居非常重要的地位。对能源征税的最初目的是为了增加财政收入，但是在环境税制改革的时候则突出了其环境目的。其原因主要是在西方国家，能源消耗量巨大，由能源的消耗而导致的污染非常严重，而且由此而产生的酸雨、全球变暖、气候变化等现象已成为全球关注的焦点。各国希望通过对能源征税达到合理开发和节约利用能源、提高能源利用率，加快发展可再生能源和保存不可再生资源目的。另一方面，随着环境污染问题的凸现、环保意识的不断增强，环境税种日益增多，形成了较为完善的体系，有效地利用税收杠杆提高了整个国家的环境保护水平。

四是将征税对象逐步从对收入征税转移到对环境有害的行为征税。1972 年 OECD 环境委员会首次提出“污染者付费原则”，该原则现已成为世界各国制定环境税收遵循的基本原则。从各国的环境税制改革来看，已将税收重点从对收入征税逐步转移到对环境有害的活动征税上来，而税制改革的基本精神就是在劳务和自然资源及污染之间进行税收重新分配，将税收重点逐步从工资收入向对环境有副作用的消费和生产转化。

五是应遵循循序渐进的原则环境保护税制改革。环境保护税制改革通常都是基于一个长远的计划，渐进地发展和实施的，每个税种都应按照本国国情和自身的特性决定推进速度。同时，税率的制定不是一步到位的，而是有计划的逐步提高。

一般的惯例是至少提前一年，政府向全国公布新的环境保护税政策，通常第一年的税率是大多数生产者和消费者能承受的低税率，以后逐年递增，让人们对于税收政策有明确的预期。只有这样，环境税政策才能真正发挥作用，降低因突然征税发生财务危机的可能性。

## 4 我国环境保护税的制度设计

### 4.1 税制设计的总体思路

我国的环境税收政策应当遵循“以费改税、优化税制，分类征收、分类设计，分期规划、分步实施，先易后难、循序渐进、突出重点、试点示范，保持宏观税负、避免重复征税”的指导思想。

以费改税、优化税制。我国的环境保护收费制度已经实施了多年，应当首先把具有一定税收特性的收费制度进行“费改税”，在此基础上不断地改进和完善现有税制中涉及到的环境保护的税收政策，从而进一步实现优化税制的目标。

分类征收、分类设计，分期规划、分步实施。任何改革都是一个利益调整、多方妥协的过程，因为改革需要兼顾各方面的意见，必须采取缓和的方式，经历渐进的过程。同样，建立和完善环境保护税收制度体系不是一蹴而就的事情，必须有尽可能周全的通盘规划。我们应当遵循因地制宜、区别对待的原则，按照不同的征收对象、根据不同的征收环节采取分类征收和分类设计。同样，不同社会经济发展时期，环境政策的目标和侧重点也是不同的，这样就导致不同环境保护税的税目（税种）的开征条件也是不一样的。因此我们既要有短期方案，又要有长期规划。分别按照不同时期的政策规划，按步骤地进行实施。

先易后难、循序渐进、突出重点、试点示范。目前我国尚缺乏这一税种的制度设计和征管经验，因而在开征此税的初期，范围不宜过宽，应当根据国家当前最主要的环境问题和环保政策、目标，采取循序渐进的手法，先从重点污染源和易于征管的课征对象入手，选择重点地区首先开展试点，待取得经验，条件成熟后再扩大征收范围和征收区域。

保持宏观税负、避免重复征税。开征环境保护税的根本目标是实现“可持续发展”，强化税收在协调经济与环境矛盾中的作用。鉴于我国是一个发展中大国，市场机制还很不完善，处于经济的转轨时期，因此开征环境保护税的基石是必须服从和服务于国家的发展战略，主要有促进经济稳定、快速、健康增长；促进市场机制的健全；保护生态环境，有助于经济增长中的多方协调。因此，在宏观层面上必须保持社会宏观总税负水平的相对稳定，在微观层面上避免重复征税。

## 4.2 税制要素的设计

### 4.2.1 征税范围的选择

环境保护税的课税范围按照国际通行的做法，应当对直接污染环境的行为和在消费过程中会造成环境污染的产品进行征收的。从税收公平性的角度出发，环境保护税的征收范围必须具有普遍性，即凡属应税行为和应税产品的均应纳入环境保护税课征范围。笔者认为，我国近期环境保护税的征收范围不宜太宽，应采取循序渐进的办法，先从重点污染源和清晰明确易于征管的课征对象入手，待取得经验、条件成熟后再扩大征收范围。笔者将具体的征收范围分为以下几个类别：

(1) 排污行为类。主要是指排放各种废气、废水和固体废物（包括工业生产中产生的废渣及各类污染环境的工业垃圾、建筑垃圾）的行为。就当前的条件而言，首先将排污收费和污水处理费、垃圾处理费、电子产品处理费等行政性收费改制成环境保护税进行征收。

(2) 能源资源类。对资源的开采和能源的使用征税，以保护不可再生资源，鼓励发展可再生资源。主要包括煤炭、石油、天然气、核能以及其他矿产、土地、动物、植物、水、森林、草原、滩涂、海洋、地热等资源。就当前的条件而言，首先将现行资源税全部调整为环境保护税的课征对象，并改变计征办法（计征办法将在计税依据中论述）。其次，将现行消费税中的成品油税目下的汽油、柴油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油等7个子目调整到环境保护税的课征范围。第三，将现行消费税中的木制一次性筷子、实木地板等税目调整到环境保护税的课征范围。第四，将生态环境补偿费征收对象中的石油、天然气、石灰石及金属矿资源等进行“费改税”。第五，将水资源费纳入环境保护税的征收范围，对其进行“费改税”。

(3) 难以降解材料类。主要包括容易给环境带来污染的消费品，如电池、一次性产品（包括一次性洗漱用品、一次性餐具用品等）、塑料包装物、废弃电子产品等应纳入环境保护税的征税范围。

(4) 高耗材重大危害环境类。主要包括：一是在直接消费品生产过程中的“过度”包装浪费资源的行为。鼓励企业从产品设计入手，优先采用资源利用率高、污染物产生量少以及有利于产品废弃后回收利用的技术和工艺，尽量采用小型或重量轻、可再生的零部件或材料等和大力压缩无实用性材料消耗；二是对环境有重大危害的农药和化肥；三是纸及纸制品。

#### 4.2.2 纳税义务人的确定

根据“谁污染，谁付费”的国际通行惯例，环境保护税应对污染生态环境者征收。在具体实践过程中，为了易于控制税源和便于征管，纳税人可暂定为在我国境内有直接污染行为发生且造成一定程度(以环保法规的规定为准)污染的和生产应税包装物(包括一次性塑料袋)的单位和个人，均应作为环境保护税的纳税人。其中，单位包括国有企业、集体企业、私有企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

#### 4.2.3 税目的设计

为了便于表述，环境保护税的税目按照其征收范围的分类进行逐一论述。

(1) 排污行为类。主要有以下几项：

①大气污染税目。大气污染税是对向空气中排放污染物的行为进行征收的。按照排放污染物的种类不同，主要包括二氧化碳、二氧化硫、氮氧化物等污染物。大气污染税目可以分为以下几类：一是二氧化碳税（简称碳税）。在生产、经营等活动过程中因消耗煤和石油下游的汽油、柴油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油、天然气等化石燃料产品直接向自然环境排放的二氧化碳，按其碳含量的比例征税来实现减少化石燃料消耗和二氧化碳排放。二是二氧化硫税。二氧化硫主要来自含硫燃料的燃烧、金属冶炼、石油炼制、硫酸生产和硅酸盐制品焙烧等过程。

②水污染税目。水污染税是对水体污染行为进行征收的。水污染税一般按废水排放量定额征收，但因为废水中污染物种类和浓度不同，对水的污染程度也不同，因此征收水污染税时，必须规定征收标准，确定一个废水排放量，根据其污染浓度换算成标准单位后再计算缴税。水污染税目可以分为以下几类：一是工业污水。对工业企业排放的废水可以按照实际排放量进行征税，无法确定排放量的可以按设备生产能力或实际产量等指标计算核定排放量。在具体实践中，应当根据工业企业排放废水中污染物的种类和浓度的不同区别对待，比如印染企业和棉纺企业产生的废水，其污染程度差别很大而且处理成本也悬殊不小。二是生活污水。对除去工业企业外的单位和居民在日常办公和生活中排放的废水进行征收。比如行政事业单位在日常办公过程中也会产生生活废水。

③垃圾税目。垃圾税是对产生固体废弃物的行为进行征收的。垃圾税目一般可以分为以下几类：一是对生产型单位产生的固体废弃物进行征税，俗称工业垃圾税；

二是对建筑施工单位产生的固体废弃物进行征税，俗称建筑垃圾税；三是对医疗单位产生的固体废弃物进行征税，俗称医疗垃圾税；四是对单位和居民在日常办公和生活中产生的固体废弃物进行征收，俗称生活垃圾税。

④农业污染目。主要是对环境有重大危害的农药和化肥。

⑤噪音税目。噪音税是对超过一定分贝的特殊噪声源进行征收的。该税目有很强的区域针对性，比如居民生活环境周围的临近机场、重大施工现场等区域。主要是为了限制噪音的产生和泛滥，所征税款用于投资防噪音建设。

(2) 能源资源类。该类税目设计可以直接根据纳入征收范围的资源的名称进行设定，主要有煤炭、石油、天然气、水、土地、地热等资源。

(3) 难以降解材料类。该类税目设计可以直接根据纳入征收范围的资源的名称进行设定，主要有电池、一次性用品（包括一次性洗漱用品、一次性餐具用品等）、塑料包装物等。

(4) 高耗材重大危害环境类。该类税目设计可以直接根据纳入征收范围的产品名称进行设定。主要有对环境有重大危害的农药和化肥以及纸、纸制品。

#### 4.2.4 纳税环节的选定

为了便于加强税源控制和税收征管，实现环境保护税抑制和治理环境污染、保护生态环境的目的，根据我国实际情况，在税收征管实践中，环境保护税的纳税环节应当按照开采——生产加工——消费的过程来分别确定。主要包括：一是资源开采环节。主要是针对开发开采的矿产资源进行征收。二是资源消耗环节。主要是对钢铁、有色、电力、煤炭、石化、化工、建材、纺织、医药等生产加工行业企业消耗资源能源等原材料、水等进行征收。三是废弃物产生环节。主要是针对各种垃圾和污水等进行征收。四是社会消费环节。主要是针对直接消费使用污染环境的行为征收。

#### 4.2.5 计税依据的核定

从理论上讲，环境保护税的计税依据可以有三种选择。一是以污染企业的产量为税基。其主要理由是污染物的排放与企业产品或劳务总量之间存在着固定比例的正相关性。在这种制度下，企业只有降低产量，才能减轻环境保护税税负，这种税基的选择不但会妨碍污染防治办法的自由选择，而且会造成资源配置的低效率，阻

碍经济的发展。显然，这种计税依据极不合理，因为在经济学上，企业作为一个理性的主体，其出发点必须是追求利润的最大化，这就导致企业采取治污成本极低或根本不采取治污措施而进行生产，所以这种选择是不可取的。二是以生产要素或消费品中所包含污染物数量为税基。谁使用了含有污染因素的原材料，谁就照章纳税，而不管其是否造成环境污染。在实际操作中，生产要素或消费品中所包含的污染物成分与污染物排放量之间并不一定存在因果关系，特别是这种税基没有考虑到企业治理污染的可能性，显然选择这种税基既不合理又不公平，所以不可取。三是以污染物排放量和浓度为税基。其突出的优点在于：企业在维持或增加产量的情况下，只要减轻排放量和浓度，即可减轻环境保护税税负，对企业形成一种利益刺激作用，企业可以选择适合于自己的治污方式。因而这种税基的设计不但不会妨碍企业自由选择防治污染的方法，而且还能直接刺激企业或增加防治污染的措施，或改进生产工艺过程，以减少起废物排放，充分发挥了企业的能动性。综上分析，只要当前在技术上能计量污染物的排放量和浓度，并且所费成本不太多时，最优的税基应是污染物的排放量和浓度。对应税包装物，可用企业的产量作为税基。

### 4.3 开征环境保护税的配套措施

#### 4.3.1 环境保护税的立法

环境保护税作为我国绿色税收体系的主体税种，应当与改革后的消费税、增值税、企业所得税、有关环保各项收费的费改税以及所有分散在各个税种中的有关环保的零星税收政策组成我国绿色税收体系，增强绿色税收的财政职能，使之成为我国继流转税、所得税之后的第三个主体税种，从而为节能减排、限制污染、保护环境、建设生态文明提供稳定的、充足的财政支持。因此，在环境保护税的开征上，首先提高其立法层次，建立起比较完善的法律体系，并且与《中华人民共和国环境保护法》、《中华人民共和国水污染防治法》及《中华人民共和国水污染防治法实施细则》、《中华人民共和国水法》、《中华人民共和国大气污染防治法》及《中华人民共和国大气污染防治法实施细则》、《中华人民共和国环境噪声污染防治法》《中华人民共和国节约能源法》等环保法律文件相协调，与《中华人民共和国企业所得税法》等税收法律文件相协调。同时，应当尽早把消费税、增值税等税种提升的法的层面。这样，有利于环境保护法的贯彻实施，确保执行有力、执法规范。

#### 4.3.2 相关部门的协调配合

征管部门理所应当是税务部门。因为环境保护税毕竟是一种税，符合税收的本质属性。由环境管理部门征收，不仅名不正、言不顺，而且会增加征管成本，降低资金的使用效率。当然，由于环境保护税的特殊性，税务部门应该积极与环境部门密切配合：一是在设计方案、制定政策时，认真听取和考虑环保管理部门的政策建议，使税收手段与环境部门的规章制度协调作用。二是税务部门要及时从环保管理部门采集税收政策执行中对环境保护影响，对实施效果进行评估分析；环境管理部门要根据环境保护的监测数据进行分析，主动向税务管理部门提出政策建议反馈意见，作为下一步改革和完善环境保护税的主要参考。三是税收监督与环境监控相配合。环保管理部门要充分利用和发挥先进的环保监测设施、设备和仪器对污染物排放的监测，及时全面地采集到第一手的监测数据，为环境保护税的计征提供真实的基础资料；税收管理部门要根据环境保护部门的监测数据依法征收、依法管理。

#### 4.3.3 中央和地方政府的利益调整

(1) 管辖权。由于环保事业涉及到整个国家和全体公民的切身利益，环境污染已不是局限于某个或某几个地区，而是扩散到了全国各地，再加上市场经济体制和分税制财政体制的推行所带来的利益驱动效应和地区经济分割、封锁，势必造成环境污染方面的地区转移和环境保护税税源方面的争夺，这样会造成环境污染的治理不力、地区矛盾加剧等不利于环保事业健康发展的后果。鉴于此，对环境保护税的征收管理应在坚持中央统一领导和安排，同时有利于调动地方积极性的原则下进行，既不应完全划归中央，也不应完全划归地方。本着这一原则，该税种应作为共享税，由中央和地方共同管理。

(2) 征管级次。环境问题既有地方性的，又有全国性、跨区域性的。既然作为共享税，笔者认为，建议由地税部门进行征收管理，便于地税部门和环保部门在地方政府的统一领导下开展征收管理工作。在征管级次上，应当坚持“地方为主”的原则。

(3) 征收方法。目前可采用源泉扣缴法、定额征收法和自行申报法进行征收，待各方面条件成熟后，再逐步转到纳税人自核、自报、自缴的方法上来。具体征收管理可由税务机关在环保部门及其他有关部门的配合下进行。近期内，可选择在一些污染较严重的城市和地区开征，做好试点，积累经验，以后再逐步推向全国。

#### 4.3.4 税收征管措施的完善

(1) 环境保护税与其他税种的协调。在开征环境保护税之前，应对现行税制中存在的有关环境保护方面的政策规定进行一次全面的清理和研究，加以调整和完善，避免不同税种之间相互矛盾、重复，影响税收总体征收效果。

(2) 环境保护税与直接管制的协调。管制手段不应因为经济手段而完全被取代，它本身具有一定的优势，在一定条件下，税收手段应与管制手段结合使用。在某种污染排放物危害很大、需要禁止或迅速禁止的情况下，政府应采用直接管制而不是环境保护税。因为，同直接管制相比，环境保护税是以直接控制单位污染削减成本为特征，而不是以直接控制污染排放量为特征，环境税对于实现特定的环境目标，具有一定的不确定性，采用环境税不仅时间上来不及，而且也难以保证达到所希望的环境标准。所以，对某些严重污染、破坏环境的违法行为，即使缴纳了环境保护税，环保和司法部门仍可依照法律或行政法规进行处理。

(3) 环境保护税与补贴政策的协调。补贴也是我们经常采用的一种经济调节手段。在今后的补贴政策设计和出台前，一定要考虑到该项补贴的实施会不会造成新的环境问题，会不会抵消其他环境保护政策效应，因此，要防止补贴政策给环境保护工作带来的负面影响。

(4) 环境保护税与环保技术的协调。该税种涉及多方面的环保科学技术问题，尤其是环保质量的监测技术、分析技术以及环保技术手段的更新等，都对环境保护税的科学计征具有非常重要的意义。因而，在该税种的政策框架、立法乃至征收管理实践过程中，税务部门应加强与环境保护部门管理与协作。对某些严重污染、破坏环境的违法行为，即使缴纳了环境保护税，政府和司法部门仍可依照法律或行政法规进行处理。

## 参考文献

- [1] Brunekreef B, Holgate S. Air pollution and health. *Lancet*, 2002
- [2] Fu Jiamo, Mai Bixian, Sheng Guoying, et al. Persistent organic pollutants in environment of the Pearl River Delta, China: an overview. *Chemosphere*, 2003
- [3] Hites R. Polybrominated Diphenyl Ethers in the Environment and in People: A Meta-Analysis of Concentrations. *Environ. Sci. Technol.*, 2004
- [4] 张成福、党秀云. 公共管理学[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2006
- [5] 樊勇明、杜莉. 公共经济学[M]. 上海: 复旦大学出版社, 2006
- [6] 高培勇、崔军. 公共部门经济学[M]. 北京: 中国人民大学出版社出版, 2007
- [7] 郝如玉. 国家税收[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2000
- [8] 许善达. 国家税收(第3版) [M]. 北京: 中国税务出版社, 2007
- [9] 严法善. 环境经济学概论[M]. 上海: 复旦大学出版社, 2003
- [10] 陈少英. 生态税法论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2008
- [11] 李慧玲. 环境税费法律制度研究[M]. 北京: 中国法制出版社, 2007
- [12] 苏明、傅志华. 中国节能减排的财税政策研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2008
- [13] 饶立新. 绿色税收理论与应用框架研究[M]. 北京: 中国税务出版社, 2006
- [14] 计金标. 生态税收论[M]. 北京: 中国税务出版社, 2000
- [15] 王金南、夏光、高敏雪、葛察忠、张惠远、李海生、宋国君、刘树生. 中国环境政策改革与创新[M]. 北京: 中国环境科学出版社, 2008
- [16] 包存宽、王金南、罗宏、刘涛等. 政策可持续发展评价[M]. 上海: 科学出版社, 2009
- [17] 齐晔. 中国环境监管体制研究[M]. 上海: 上海三联书店, 2008
- [18] 程发良、孙成访. 环境保护与可持续发展(第2版). [M]. 北京: 清华大学出版社, 2009
- [19] 左玉辉. 环境调控总论[M]. 上海: 社会科学出版社, 2008

- [20] 李丹. 环境立法的利益分析[M]. 北京: 知识产权出版社, 2009
- [21] 陈德敏. 环境法原理专论[M]. 北京: 法律出版社, 2009
- [22] 覃晏(美)、周启星. 中国经济与环境问题研究[M]. 天津: 南开大学出版社, 2009:53
- [23] 白宇飞. 我国政府非税收入研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2009
- [24] 杜永奎. 开征我国生态环境保护税的构想 [J]. 甘肃科技, 2004. 10
- [25] 康建军. 论环境保护税 [J]. 铜陵学院学报, 2007. 6
- [26] 吴燕, 陈国庆. 国外的环境税及其借鉴 [J]. 涉外税务, 2006. 6
- [27] 候瑜. 中国现行环境保护税费政策评析及建议 [J]. 税务与经济, 2008. 4
- [28] 高萍. 征收环境保护税是实现可持续发展的需要 [J]. 税务研究, 2004. 5
- [29] 葛成波, 占成. 对我国征收环境保护税的思考 [J]. 福建税务, 2000. 4
- [30] 伍云峰, 须小萍. 我国开征环境保护税的必要性 [J]. 中国统计, 2000. 6
- [31] 郭慧丽, 刘树庚. 我国开征环保税的理论分析与制度选择 [J]. 辽宁税务高等专科学校学报, 2003. 6
- [32] 王聿. 环保税的制度要素探讨 [J]. 扬州大学税务学院学报, 2003. 12
- [33] 广东省税务学会课题组. 开征环境保护税的构想和配套措施 [J]. 税务研究, 2008. 11
- [34] 朱国平. 绿色税制下环保税探析 [J]. 四川财政, 2003. 7
- [35] 金瑛. 完善税制的理性思考——开征环境保护税 [J]. 黑龙江财专学报, 2001. 6
- [36] 胡子昂. 我国环保税、费制度的现状及完善对策 [J]. 特区经济, 2007. 8
- [37] 苏昕, 杨林, 吴隆杰, 曲松玲. 我国环境保护税费政策及其效应评析 [J]. 税务研究, 2005. 12
- [38] 胡小英. 我国环境保护与征收环保税的思考 [J]. 决策与信息, 2007. 6
- [39] 李云鹤. 浅议欧盟国家环境税制 [J]. 税务研究, 2008. 6
- [40] 杨春玲, 邢天添. 对我国开征环境保护税的研究 [J]. 绿色经济, 2005. 6
- [41] 唐敬春. 国外环境税的激励与融资功能的冲突及协调 [J]. 税务研究, 2008. 8
- [42] 孙钢. 我国开征环境税的难点及建议 [J]. 税务研究, 2008. 8
- [43] 唐敬春. 国外环境税的激励与融资功能的冲突及协调 [J]. 税务研究, 2008. 8
- [44] 洪源, 罗宏斌. 我国开征环境税的目标定位与基本构想 [J]. 税务研究, 2008. 8

- [45] 计金标, 高萍. 试论我国开征环境税的框架性问题 [J]. 税务研究, 2008. 11
- [46] 魏珣, 马中. 环境税国际经验及对中国启示 [J]. 环境保护, 2009. 1
- [47] 王金南, 葛察忠等. 中国独立型环境税方案设计研究 [J]. 中国人口, 资源与环境, 2009. 254
- [48] 冯海波. 环境税制建设应注意的几个问题 [J]. 涉外税务, 2009. 3
- [49] 高萍, 范勇. 我国污染排放税设立的必要性与制度设计 [J]. 税务研究, 2009. 4
- [50] 张克中, 杨福来. 碳税的国际实践与启示 [J]. 税务研究, 2009. 4
- [51] 赵丽萍. 国外环境税政策的政治经济学分析及启示 [J]. 税务研究, 2009. 4
- [52] 刘晔. 国际实践经验与我国制度设计 [J]. 税务研究, 2009. 4
- [53] 汪曾涛. 碳税征收的国际比较与经验借鉴 [J]. 理论探索, 2009. 4
- [54] 邢丽. 开征环境税: 结构性减税中的“加法”效应研究 [J]. 税务研究, 2009. 7
- [55] 蔡秀云. 中国能源税制的现状、问题及对策 [J]. 税务研究, 2009. 7
- [56] 陈少英. 权利的成本——环境权依赖于环境税的解读 [J]. 税务研究, 2009. 8
- [57] 财政部财政科学研究所课题组. 碳税的中国路径 [J]. 环境经济, 2009. 9
- [58] 高萍, 计金标, 张磊. 我国环境税税制模式及其立法要素设计 [J]. 税务研究, 2010. 1
- [59] 崔军. 关于我国开征碳税的思考 [J]. 税务研究, 2010. 1
- [60] 丁芸. 我国环境税制改革设想 [J]. 税务研究, 2010. 1
- [61] 张捷. 对我国煤炭业开征环境保护税的探讨 [J]. 税务研究, 2010. 1
- [62] 王金霞. 论增值税的生态化改革 [J]. 税务研究, 2010. 1
- [63] 严立冬, 郝文杰, 谭波等. 我国加强农村环境保护的税收政策分析 [J]. 税务研究, 2010. 155

## 致 谢

在辽宁大学两年多的求学经历中，我收获颇丰，感慨万千，心存感激。感谢辽宁大学给我提供了良好的学习环境，在这里我开阔了眼界，增长了见识，锻炼了能力，提高了自我，让我深深体会到了一个优质高等学府的深厚文化底蕴和浓厚的学术氛围。

感谢我的导师杨志安教授，杨教授兼收并蓄、融会贯通的方法论，博大精深、严谨细致的治学之道，与人为善、海纳百川的宽广胸襟，值得我用一生去珍惜和体会，并将使我终生受益。在毕业论文的选题、构思、写作、修改的每一个环节中，他都进行了认真仔细的审定与推敲，提出了许多具体修改意见，付出了大量心血。感谢各位老师为我传授财政学知识，并以深厚的学术素养、严谨的治学态度时时激励、鞭策着我不断探索前行。

感谢我的同学和朋友，感谢他们对我学习的鼓励和支持，对我生活的关心和帮助。感谢沈阳市地税局给我提供了学习深造的求学机会；感谢我的领导和同事们，是他们给我的学习创造了良好的环境，正是有了他们的支持与帮助，才使我有这次学习机会并得以顺利完成学业。在论文的写作中，参考、借鉴了许多专家学者的既有研究成果，正是有了他们的铺垫，才能使我更为系统地做好这一课题。我的家人十分关心我的学习，给了我许多理解和鼓励，这也是我完成学业的动力源泉和坚强后盾。在此也一并表示衷心的感谢！

## 攻读学位期间发表论文以及参加科研情况

### 一、发表论文、出版专著

1. “浅谈落实税收管理员制度中存在的问题及对策”，《社会科学辑刊》，2010 年增刊，第一作者。
2. “论现代物流成本的控制”，《社会科学辑刊》，2010 年增刊，第二作者。

### 二、科研项目

1. 开展沈阳市高新技术产业开发区房地产业税收调研项目（2010 年）（1 万字），已结题。
2. 开展沈阳市高新技术产业开发区房地产业税收调研项目（2011 年）（1 万字），已结题。



遼寧大學  
LIAONING UNIVERSITY

# 硕士学位论文

THESIS FOR MASTER DEGREE