

Tax

葛察忠 龙凤 杨琦佳 李晓琼 等 / 著

环境保护税 研 究

HUANJINGBAOHUSHUI
YANJIU

中国环境出版集团

环境保护税研究

葛察忠 龙 凤 杨琦佳

李晓琼 高树婷 庞 军 等著

任雅娟 董战峰 张伊丹

中国环境出版集团·北京

图书在版编目(CIP)数据

环境保护税研究/葛察忠等著. —北京: 中国环境出版集团, 2018.6

ISBN 978-7-5111-3599-5

I. ①环… II. ①葛… III. ①环境税—税法—法律解释—中国 IV. ①D922.229.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 067060 号

出版人 武德凯
责任编辑 孔 锦
责任校对 任 丽
封面设计 岳 帅



更多信息, 请关注
中国环境出版集团
第一分社

出版发行 中国环境出版集团
(100062 北京市东城区广渠门内大街 16 号)
网 址: <http://www.cesp.com.cn>
电子邮箱: bjgl@cesp.com.cn
联系电话: 010-67112765 (编辑管理部)
010-67112735 (第一分社)
发行热线: 010-67125803, 010-67113405 (传真)

印 刷 北京中科印刷有限公司
经 销 各地新华书店
版 次 2018 年 6 月第 1 版
印 次 2018 年 6 月第 1 次印刷
开 本 787×960 1/16
印 张 12
字 数 230 千字
定 价 45.00 元



【版权所有。未经许可, 请勿翻印、转载, 违者必究。】

如有缺页、破损、倒装等印装质量问题, 请寄回本社更换

前 言

党的十九大报告确立习近平总书记新时代中国特色社会主义思想，提出了加快生态文明体制改革建设美丽中国的目标和任务。2017 年 12 月召开的中央经济工作会议又明确提出了中国经济发展进入新时代，部署打好污染防治攻坚战。为此，需要综合运用多种措施手段，特别是经济手段，合力促进企业节能减排和产业结构调整。2016 年 12 月 25 日第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议通过《环境保护税法》，环境保护税于 2018 年 1 月 1 日起全面实施。2017 年 12 月 25 日，《环境保护税实施条例》也由国务院发布。环境保护税是我国首个具有明确环境保护目标的独立型环境税税种，对构建绿色财税体制、调节排污者污染治理行为、建立绿色生产和消费体系等具有重要的意义。

课题组关于环境税的研究始于 20 世纪 90 年代，当时承担了国家环境保护总局和 OECD 的“利用环境经济政策促进环境保护的对话与合作”项目，开展了中国环境税收研究，进行了中国与 OECD 国家环境税收政策研讨。“十五”期间开展了国家科技攻关计划课题“中国环境税收政策及其实施研究”，出版了著作《环境税收政策及其实施战略》。2007 年，财政、税务、环保三部委联合成立了环境税政策制定工作小组，课题组先后承担和参与了多项环境税收政策研究课题。2012 年，申报了全国社会科学基金重点项目“中国环境税收政策设计与效应研究”，顺利完成了研究任务，并将研究成果出版成图书《中国环境税收政策设计与效益研究》。该成果获得

2017 年度中国软科学奖。近年来,课题组深入参与了环境保护税的研究与制定工作,为环境保护税法及其实施条例的出台提供了大量技术支撑。

为系统总结和深化环境税的研究,帮助利益相关方深入理解环境保护税,推动环境保护税的申报、缴纳以及制度完善,课题组基于相关研究成果,编写本书。本书正文内容共分 9 章:第 1 章,利用税收手段解决环境问题;第 2 章,环境保护税和排污费改税研究;第 3 章,环境保护税的影响研究;第 4 章,环境保护税税额标准研究;第 5 章,环境保护税征管模式研究;第 6 章,环境保护税和环保部门经费保障研究;第 7 章,环境保护税与税收绿色化;第 8 章,环境保护税与其他环境政策关系;第 9 章,展望。本书可为利益相关方在制定或执行环保税政策时提供借鉴和参考。感谢所有在课题研究和本书编撰过程中提出宝贵意见的专家。

目 录

第 1 章 利用税收手段解决环境问题	1
1.1 环境保护税理论研究	1
1.2 外部不经济性内部化	4
1.3 基于排放环节的税收手段	7
第 2 章 环境保护税和排污费改税研究	9
2.1 排污收费政策概述	9
2.2 环境保护税出台背景	18
2.3 排污费改税的意义	20
2.4 环境保护税不仅仅是排污收费的平移	22
第 3 章 环境保护税的影响研究	25
3.1 我国征收环境保护税的经济影响	25
3.2 我国环境保护税收入规模及分布特点	35
3.3 我国典型地区重点污染行业中不同规模企业环境税负分析	52
第 4 章 环境保护税税额标准研究	73
4.1 税额标准与排放标准的关系	73
4.2 税额标准制定方法研究	76
4.3 大气污染物税额标准研究	80
4.4 水污染物税额标准研究	85
4.5 固体废物税额标准研究	91

第 5 章 环境保护税征管模式研究	94
5.1 我国的税收征管模式	94
5.2 我国排污费征管基础	95
5.3 环境保护税的征收模式研究	98
第 6 章 环境保护税和环保部门经费保障研究	107
6.1 排污收费是环保部门经费保障	107
6.2 环境保护税实施后环保部门经费保障	116
6.3 环保部门经费保障政策建议	126
第 7 章 环境保护税与税收绿色化	131
7.1 环境保护税是环境税收政策的一部分	131
7.2 税收绿色化有利于环保	136
7.3 税收绿色化国际经验	138
7.4 税收绿色化中国实践	144
7.5 税收绿色化趋势	153
第 8 章 环境保护税与其他环境政策关系	160
8.1 环境保护税与排污许可制的关系	160
8.2 环境保护税与达标排放的关系	161
8.3 环境保护税与排污交易的关系	163
8.4 环境保护税与按日计罚的关系	164
第 9 章 展望	166
附 录	168
中华人民共和国环境保护税法	168
中华人民共和国环境保护税法实施条例	180

第 1 章

利用税收手段解决环境问题

尽管市场经济也存在市场失灵，但是利用市场手段来解决环境问题还是得到越来越多的重视。环境作为一种公共物品，具有显著的外部性，外部性的存在着私人边际净收益与社会边际净收益存在差异，因而不能获得最优资源配置效率。在解决外部性问题时，命令控制手段和市场手段是常见的方法。

1.1 环境保护税理论研究

环境保护税领域的相关理论主要包括公共物品理论、市场失灵理论、政府失灵理论、外部性理论等。这些理论都是环境经济和公共政策方面的基本理论，这里仅做简单的描述。感兴趣的读者可以参阅一些环境与资源经济学方面的相关书籍。

1.1.1 公共物品理论

公共物品是指不具有明确产权特征，形体上难以分割或分离，消费时不具有排他性的物品。公共物品意味着所有人都可以获得它而带来收益，且一个人对它的消费不会减少另一个人的消费。纯粹的公共品在消费上具有非竞争性和非排他性特征，环境质量具有公共物品的属性。

很多环境物品都具有公共品的特征。由于环境资源自身的特点决定了它们只能以公共品的方式和状态存在，如空气、水资源、森林资源等。由于每个人都可

以从公共物品中获益，而且无法将他人排除在外，很自然地会产生“搭便车”现象，这样就使市场对公共品的供给往往达不到社会所需要的水平。对具有公共物品特性的环境资源而言，环境行为者对公共品的竞争性使用和过度滥用导致环境的严重恶化。

公共物品的本质特征决定了政府提供的必要性。公共物品的非排他性、非竞争性和外部性决定了人们在消费这类物品时，往往都会有不付费的动机，而倾向于成为免费搭乘者，这种情形不会影响他人消费这种产品，也不会受到他人的反对。在一个经济社会中，只要有公共物品存在，“免费搭车者”就不可避免。如果私人企业提供公共物品，就无法收回成本。同时，由于公共物品的个人消费数量是不确定的，价格机制不能有效发挥作用，竞争市场上一般无法提供这类产品，因此，需要政府利用税收手段来集资，提供这些产品。

1.1.2 外部性理论

环境作为一种公共物品，具有显著的外部性。外部性最早是由英国经济学家马歇尔在其经典著作《经济学原理》一书中提出的，是指一个人或一个企业的活动对其他人或企业的外部影响，这种影响并不是在有关各方以价格为基础的交流中发生的，因此，其影响是外在的。更确切地说，外部经济效果是一个经济主体的行为对另一个经济主体的福利所产生的效果，而这种效果很难从货币或市场交易中反映出来。实现帕累托最优要求私人边际净收益等于社会边际净收益，但外部性的存在意味着私人边际净收益与社会边际净收益存在差异，因而不能获得最优资源配置效率。

1.1.3 市场失灵理论

环境污染是市场失灵的现象之一。市场失灵是指市场无法有效率地分配商品和劳务的情况。在环境领域可以定义为：由于使用环境资源过程中外部性的出现以及环境信息的不对称，市场机制不完善，环境参与者的有限理性等原因，不能再通过价格反映供求关系之间的变化，自主地使市场达到资源配置的最优状态，

从而出现市场失灵。

1.1.3.1 不完全市场

完全市场意味着有足够的市场存在以覆盖每个可能的随机交易，以便资源能转移到最有价值的地方来使用。但完全市场在很多情形下仅是一种理想状态，许多环境问题都与不完全市场有关，环境资源市场的不完全是市场失灵的基本原因之一。例如，有的环境资源市场根本就不存在或不健全。如空气资源、生态服务产品没有市场价格，因而被过度使用。又如林产品成本，往往只计算木材本身的成本，而没有计算其生态成本，环境资源的机会成本无法在市场价格信号中得以体现。垄断也是不完全环境资源市场的主因之一。在特定情况下，一些现有的环境资源市场上，大规模的生产优势使只要一家厂商就能以比几家厂商共同生产还要低的成本供应整个市场的需求量。例如，我国水电、气等物品的垄断问题，这类问题要想靠市场自己解决是不可能的。对不完全的市场应采用税收等价格机制来予以校正，才能发挥市场配置环境资源的基础作用。

1.1.3.2 环境参与者的有限理性

“理性经济人”假设最早由英国经济学家亚当·斯密提出，他认为人的行为动机根源于经济诱因，人都要争取最大的经济利益。在争取最大经济利益的过程中，往往导致对环境保护的非理性。首先，由于经济发展模式的影响，以牺牲环境为代价换取经济增长还是一个普遍现象；其次，虽然人们认识到保护环境必要性，但是由于经济体系中环境资源的稀缺性无法通过价格杠杆体现，“经济人”的环境行为决策往往无法考虑其环境影响；最后，“经济人”的短视性及机会主义倾向也会驱使大众只顾眼前利益，不顾长远利益；只顾局部利益，不顾全局利益，以牺牲环境来求得经济增长。环境参与者的有限理性会造成市场失灵，可采用税收等政策工具去调控“经济人”的环境行为，使其做出理性决策。

1.1.3.3 环境信息的稀缺性和不对称性

环境信息是稀缺的,信息一旦公开即成为公共物品,因此,人们倾向于封锁信息,以保证自身优势。环境信息还是不对称的,例如,污染者对于其污染状况、污染物的危害等往往比受污染者了解多得多,但受个人利益驱使,污染者往往会隐瞒这些信息,以继续其污染行为^①。这些因素都是导致市场失灵的根本原因。正是由于这些原因,使环境资源成本不能自动体现在生产成本之中,市场无法发挥作用,从而出现市场失灵,需要通过政府干预加以解决。政府可以通过税收手段等来解决此问题。

1.2 外部不经济性内部化

经济活动带来的外部不经济性是经济活动的实施人没有承担的、溢出的并由社会承担的问题。解决外部性问题,使外部不经济内部化的手段主要包括命令控制手段和市场手段。

1.2.1 命令控制手段

命令控制手段是环境政策中最早采用的。环境资源属于公共物品,不可避免地就会有负外部性,对此,萨缪尔森等学者认为减少环境负外部性的办法只有通过政府来提供公共物品才能解决,即采取命令干预的手段消除或者减少环境的负外部性。因此,命令控制手段是指通过政府强制干预的手段,来减少环境负外部性。具体来说,命令控制手段是管制机构通过法律和行政手段制定并执行各种政策,以削减污染物排放,而污染者只能按照政府规定行事或面临处罚以及法律与行政诉讼而别无选择。这类政策包括主要标准、许可证、区划、配额、使用限制等。

命令控制手段具有以下优点:第一,实施效果的可确定性。命令控制手段具

^① 金三林:《环保税收的国际经验与我国环保税的基本构想》,载于《经济研究参考》2007年12月4日。

有强制性，因此，它所实施的对象必须服从命令控制手段所规定的基本要求。第二，适于处理突发性的环境事件。一般来说，当发生突发性环境问题时，是没有时间由市场去自愿协商的。在这种情形下，政府的行政权威和管理资源是最果断有效的手段。第三，可以直接供应环境公共产品。政府可以利用自己的行政权威提供与外部性相对的服务措施，减少外部性的不利影响。

命令控制手段也存在一系列问题。第一，执行成本大。管制由政府直接实施，为了强化管理效果，会投入较多的人力、物力，造成较大的成本。第二，存在管制失灵的情况。命令控制手段多通过设定标准和发布禁令，如技术、执行标准和配额管制等。但是，行政命令的运行存在信息扭曲、政策滞后、寻租等政府失灵现象，会导致不公平和低效率的管理后果，甚至加剧环境问题。第三，不利于技术进步。采用统一的标准和规定，没有考虑企业之间实际的经济差异、技术差异，影响企业改进生产技术、降低污染排放的积极性，不利于污染控制技术的发展。

1.2.2 市场手段

市场手段主要依靠“市场的力量”约束污染者的行为方式，对其行为方式选择产生间接的影响。相对于命令控制手段，市场手段具有较低的成本、较高的灵活性，良好的环境效果而受到推广。市场手段主要可分为两大类：一类侧重于通过政府干预来解决环境问题，可称为庇古手段，其具体政策有排污费和排污税等；另一类侧重于通过市场本身来解决环境问题，可称为科斯手段，具体政策包括排污权交易等。

1.2.2.1 庇古手段

庇古指出在经济活动中，如果某厂商给其他厂商或整个社会造成不需付出代价的损失，那就是外部不经济。其根源在于产生外部性的环境行为者转移了其行为的社会成本或占有了社会收益。由于环境外部性的存在，导致环境资源配置的低效率和不公平。

庇古提出利用税费手段可以避免外部性的问题。庇古在《福利经济学》一书

中指出,在存在外部性的情况下,通过对产生外部性的企业征收外部性税收的办法来使企业的生产成本等于社会成本,可以在一定程度上避免外部性问题,这也就是通常所说的“环保税”思路。

庇古理论在现实经济生活中得到了广泛的应用。20世纪60年代经济合作与发展组织(OECD)国家陆续出台了以治理污染为目的的各种污染税费。如法国于1964年开征水污染费,德国于1969年对润滑油制造商征收润滑油税等。80—90年代初,OECD国家环境税种类日益增多,相继开征了燃油税、电力税、煤炭税、机动车税、气候变化税、包装税和资源类税收等。进入21世纪以来,OECD国家开始注重税收政策整体的绿色化调整,各国纷纷推行利于环保的财政、税收政策,荷兰、德国及北欧各国还进行了综合的环境税制改革。

通过这些国家的实践,庇古手段具有以下几个优点:首先,通过对污染产品征税,使污染环境的外部成本转化为生产污染产品的内在税收成本,减少了外部性的问题;其次,庇古税作为一种污染税,虽然是以调节环境行为为目的,但也可以提供一部分税收收入,可专项用于环保事业;最后,庇古税会引导生产者不断寻求清洁技术,有利于技术进步。

1.2.2.2 科斯定理

面对外部性的问题,科斯提出了利用产权制度解决外部性。在《社会成本问题》一书中,科斯从环境污染问题入手,对庇古的外部性税收理论提出质疑,他认为衡量污染的货币化损失非常困难,对于生产者控制污染的成本进行观测和估计也是非常困难的。科斯提出了解决外部性问题的另一种办法,即在产权明确界定的前提下进行市场交易,使污染者和污染的受损者通过自愿的谈判和交易实现外部性的内部化。科斯的上述思想被概括为“科斯定理”。根据科斯定理,解决外部性可以用市场交易形式替代庇古税手段、法律手段以及其他政府管制手段。科斯手段包括自愿协商制度、排污权交易制度、产权、可交易的许可证、国际补偿制度。

1.3 基于排放环节的税收手段

1.3.1 环保税弥补了排放环节税种空白

在《环境保护税》出台之前,我国还没有专门针对环境保护的税种,只是在一些税费的规定中直接或间接地含有环保因素,如消费税、车辆购置税、车船税、资源税、排污费等。2015年,我国环保税费收入占税收总收入和GDP的比例分别为6.44%和1.36%,与OECD国家平均水平相近(环保税收入占GDP的比例平均为1.65%)。从环境相关税收组成看,中国成品油消费税和车辆购置税占比较大,分别占环境相关税收收入的43.2%和32.3%。

从税收环节来看,消费税本质上是调节部分产品消费行为的税种,资源税则是从矿产等开发的源头调节资源使用行为的税种,对大部分生产型企业而言,是“一头一尾”的税负。近年来,这些税种也成为“绿色税收”政策的重要载体,对企业降低环境损害成本具有重要促进作用。但是在排放环节,只有排污费政策,而排污收费政策实施过程中逐渐暴露出收费标准低、执法刚性不足、地方政府和部门干预等问题,未对企业排污形成有效约束,不能充分调动企业治污减排的主动性。

1.3.2 费改税有利于我国绿色税收体系建设

排污收费制度是我国一项基本的环境管理制度。自1979年颁布实施以来排污收费政策筹集了大量污染防治资金,也提高了排污企业对治污的认识,使企业加大环境治理投资,削减污染物排放的积极性明显增强,促进节能减排的作用显著。但在实施过程中,与税收制度相比,收费制度存在执法刚性不足、地方政府和部门干预等问题。将排污费改为环境税,有利于解决排污费制度存在的执法刚性不足、行政干预等问题,有利于提高纳税人环保意识和遵从度,强化企业治污减排的责任。此外,费改税后,环境税将成为我国税收体系中第一个旨在保护生态环

境的税种，在完善绿色税收体系上走出了突破性的一步。环境税的实施，不仅能够提高财税体制的绿色度，而且有助于促进其他财税政策绿色化的改革，此外也能提高和增强全社会的环境保护意识。

第 2 章

环境保护税和排污费改税研究

排污收费制度于 20 世纪 70 年代末开始实施,是我国一项基本的环境管理制度。30 多年来,排污费制度发挥了促进污染治理的经济杠杆作用,为环境保护工作开辟了专项资金渠道,推动了环境信息公开和环境执法。但排污收费存在标准偏低、征收面窄、缺乏对排污者不同表现的激励机制等问题。排污费改税有利于解决这些问题。环保税在征税对象、税额标准、计税依据方面与现行排污费具有较高的一致性,但是,在征管方式上体现了与排污费的根本区别。

2.1 排污收费政策概述

2.1.1 排污收费政策历程

排污收费制度是我国实施最早的环境经济政策。于 20 世纪 70 年代末开始实施排污收费制度。1978 年《环境保护工作汇报要点》中首次提出向排污单位实行排放污染物的收费制度。1979 年《环境保护法(试行)》明确规定:“超过国家规定的标准排放污染物,要按照排放污染物的数量和浓度,根据规定收取排污费”,为在我国建立排污收费制度提供了法律依据。到 1981 年年底,全国有 27 个省、自治区、直辖市逐步开展了排污收费的试点工作。1982 年 2 月国务院发布《征收排污费暂行办法》,对征收排污费的目的、对象、收费标准、排污费管理、排污费使用等内容做出了详细规定,标志着排污收费制度在我国正式建立。1984 年《水

污染防治法》规定了在征收超标排污费的同时，开征了污水排污费。1989 年修订后的《环境保护法》第十八条规定：“排放污染物超过国家或者地方规定的污染物排放标准的企、事业单位，依照国家规定缴纳超标标准排污费，并负责治理。”

排污收费制度在实施中多次改革，以满足环境管理的需要。2003 年，国务院颁布《排污费征收使用管理条例》（以下简称《条例》）。《条例》在征收对象、收费标准、管理使用等方面均发生了重大变化，明确规定按污染物排放总量和污染物排放标准相结合的方式征收排污费，同时《排污费征收标准管理办法》《排污费资金收缴使用管理办法》等配套规章相继出台，全面系统地确立了我国市场经济条件下的排污收费制度，是排污收费制度改革的重大突破和里程碑。改革实现了由超标收费向排污即收费和超标加倍收费、由单一浓度收费向浓度与总量相结合收费、由单因子收费向多因子收费的转变；对排污费的征收、使用和管理严格实行收支两条线，征收的排污费一律上缴财政，列入环境保护专项资金全部用于污染治理。2014 年 9 月 1 日，国家发展改革委、财政部和环保部联合发布《关于调整排污费征收标准等有关问题的通知》，是自 2003 年《条例》实施之后，国家层面首次提高排污费征收标准（表 2-1）。

表 2-1 排污费制度发展过程中的部分法规文件

年份	法规文件	内容	意义
1978	《环境保护工作汇报要点》	“必须把控制污染源工作作为环境管理的重要内容，排污单位实行排放污染物的收费制度，由环境保护部门会同有关部门制定具体收费办法。”	首次提出实行排放污染物的收费制度
1979	《环境保护法（试行）》	“超过国家规定的标准排放污染物，要按照排放污染物的数量和浓度，根据规定收取排污费。”	为建立排污收费制度提供了法律依据；到 1981 年年底，全国有 27 个省、自治区、直辖市逐步开展了排污收费试点工作
1982	《征收排污费暂行办法》	“……对超过上述标准（‘三废’）排放污染物的企业、事业单位要征收排污费；对其他排污单位，要征收采暖锅炉烟尘排污费。”	对征收排污费的目的、对象、标准、管理、使用等内容做出了规定，标志排污收费制度正式建立