

# 绿色税制背景下环境保护税激励机制的制度困境与完善路径

王 策

北京工商大学法学院, 北京

收稿日期: 2026年1月24日; 录用日期: 2026年2月19日; 发布日期: 2026年2月26日

## 摘 要

在“双碳”目标持续推进和高质量发展背景下, 绿色税制逐渐成为引导资源配置和推动绿色转型的重要制度工具。作为我国绿色税制体系中的基础性税种, 《环境保护税法》在替代排污收费、强化污染治理法治化方面发挥了积极作用, 但从制度运行效果看, 其激励功能相对薄弱, 尚未有效引导企业开展绿色技术创新和结构性减排。基于绿色税制视角, 本文系统分析了环境保护税激励机制的制度现状与运行困境, 指出其在激励覆盖范围、法律适用方式、政策导向效应及制度协同方面存在不足。研究认为, 现行环境保护税制度仍以规制逻辑为主, 激励工具类型单一, 与财政补贴、绿色金融及其他绿色税种的衔接不畅, 影响了税收激励功能的充分发挥。对此, 本文提出通过扩大税收优惠适用范围、推动环境保护税向“约束-激励”并行的综合性制度转型、加强对绿色技术创新的支持等路径, 完善环境保护税激励机制, 以提升其在绿色转型和生态文明建设中的制度效能。

## 关键词

绿色税制, 环境保护税法, 税收激励机制, 制度转型, 绿色技术创新

# Institutional Dilemmas and Improvement Paths of the Incentive Mechanism of Environmental Protection Tax under the Background of Green Tax System

Ce Wang

Law School of Beijing Technology and Business University, Beijing

Received: January 24, 2026; accepted: February 19, 2026; published: February 26, 2026

## Abstract

Under the “Dual Goals” of carbon neutrality and high-quality development, green taxation has become an important institutional instrument for guiding resource allocation and promoting sustainable transformation. As a fundamental component of China’s green tax system, the Environmental Protection Tax Law has played a positive role in replacing pollution discharge fees and strengthening the legal framework for environmental governance. However, from the perspective of policy implementation, its incentive function remains relatively weak and has not effectively encouraged enterprises to engage in green technological innovation and structural emission reduction. From the perspective of green taxation, this paper analyzes the current operation and institutional dilemmas of the incentive mechanism of the environmental protection tax, identifying deficiencies in incentive coverage, legal applicability, policy orientation, and institutional coordination. The study finds that the existing system is still dominated by regulatory logic, with limited incentive instruments and insufficient coordination with fiscal subsidies, green finance, and other green tax policies. Accordingly, this paper proposes improving the incentive mechanism by expanding the scope of tax incentives, promoting the transformation toward a combined “regulation-incentive” model, and strengthening support for green technological innovation, so as to enhance the effectiveness of the environmental protection tax in advancing green transition and ecological governance.

## Keywords

Green Taxation, Environmental Protection Tax Law, Tax Incentive Mechanism, Institutional Transformation, Green Technological Innovation

Copyright © 2026 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

在全球生态环境风险加剧和我国“双碳”战略深入推进的大背景下，构建以法治为保障的绿色税制体系已成为推动高质量发展的重要路径。党的二十大报告提出，要“完善支持绿色发展的财税、金融、投资、价格政策和标准体系，发展绿色低碳产业，健全资源环境要素市场化配置体系，加快节能降碳先进技术研发和推广应用，倡导绿色消费，推动形成绿色低碳的生产方式和生活方式”[1]。从制度运行效果看，现行环境保护税在抑制污染排放方面发挥了一定约束作用，但其正向激励功能相对薄弱，尚未有效引导企业开展绿色技术创新与结构性减排，制度整体效能有待提升。对此，应通过拓展激励工具类型、优化中央与地方协同机制、加强与其他绿色税收政策的衔接，推动环境保护税由单一规制型税种向规制与激励并重的绿色税制工具转型。

## 2. 绿色税制背景下环境保护税激励功能的现实不足

环境保护税是我国环境法律体系中的重要组成部分，自实施以来，在替代排污收费、规范征管秩序、增强企业守法意识等方面发挥了积极作用。地级及以上城市细颗粒物(PM<sub>2.5</sub>)平均浓度为 29.3 微克/立方米，同比下降 2.7%；重污染天数比率为 0.9%，同比下降 0.7 个百分点[2]。而 VOCs 作为形成臭氧和细颗粒物的重要前体物，其排放治理在工业污染防治中具有重要地位[3]。

当前，绿色发展已成为我国经济社会发展的基本遵循。在生态文明建设持续推进和“双碳”目标约

束不断强化的背景下,单纯依赖行政管制或末端治理的环境政策模式已难以满足高质量发展的现实需求,市场化、法治化的环境治理工具日益受到重视。环境保护税制度设计目前仍延续了以“污染付费”为核心的规制逻辑,激励企业主动减排和开展绿色创新的制度功能相对不足。从实践效果看,不少企业将环境保护税视为固定成本,而非促使其调整生产方式的行为信号,税收制度的引导功能未能充分释放。在绿色税制体系不断完善的背景下,如何通过制度优化强化环境保护税的激励功能,使其在污染治理之外更好地服务于绿色转型目标,成为当前环境税制改革亟需回应的重要问题。

### 3. 环境保护税激励机制的制度现状与主要困境

#### 3.1. 激励覆盖范围有限且普惠性有待完善

功能的实现,在很大程度上依赖于法律的形式化技术,即按照一定的逻辑和体系将法律以一套文本化的概念、规则和原则表达出来[4]。税收作为国家财政收入的主要来源,其法治化的首要目标是为国家履行职能提供稳定的财力支持。这一目标的实现依赖于税法与税制的相互促进,以及国家税收政策的法律化[5]。激励性税收制度是指对有利于碳减排与碳吸收的经济活动给予减轻或免除税收负担的税收优惠措施,以弥补正外部性活动所引致的私人收益不足,支持市场主体持续实施低碳化行为。对环境风险激励性规制<sup>1</sup>的规范构建,是一项具有基础性意义的工作,也是梳理现行法律实践成效与短板的逻辑起点。当前,我国“环境风险激励性规制”的概念尚未形成体系化认知,相关制度的整体立法位阶亦处于较低水平。在典型的激励性法律规制工具中,除补贴制度已基本退出实践应用外,仅有“环境税收优惠”制度被纳入法律规范范畴,具体规定于《环境保护税法》第十三条<sup>2</sup>。

从适用对象看,该类激励措施主要集中于特定行业或符合严格条件的企业,对中小企业、新兴绿色产业及绿色服务业的覆盖不足,难以形成广泛的行为引导效应。同时,激励条件设置偏重结果性指标,如排放浓度或排放总量,而对企业在绿色技术研发、生产流程改造等前端投入方面的激励不足,导致税收激励在推动结构性减排方面效果有限。

#### 3.2. 激励性条款的法律适用困境

当今,绿色税收优惠政策在引导企业和个人向低碳、节能方向转型方面发挥了正向激励性作用,推动了能源结构调整[6]。《环境保护税法》第十二条、第十三条为激励性条款的核心内容,分别规定了减免税的条件与免税情形。但在制度运行中,这两条条款存在法律适用不统一、程序机制不完善等问题,导致激励效果不足。从规范结构看,第十二条、第十三条的表述多为“依法免征”“国家另有规定的从其规定”,属于典型的授权性规范。这种模糊授权导致部门规章在实际操作中代替法律条文成为直接依据,产生了事实上的“行政法优位”。税务机关在适用减免政策时往往需依据财政部、税务总局联合文件,而缺乏法律明确授权的程序性规定。这种立法层级错位不仅削弱了税收法定原则,也影响了制度运行的稳定性与可预期性。

#### 3.3. 环境保护税法激励机制的导向效应偏弱

环境保护税法在立法初衷上兼具“惩罚污染”与“引导减排”的双重功能,但在实际运行中,其激励功能相对弱化,更多表现为“约束性”而非“引导性”工具。一方面,税率设计偏低、差别化不足,无法

<sup>1</sup>环境风险激励性规制是区别于命令控制型规制的柔性治理模式,其核心在于通过设定合理的经济激励与制度约束,引导市场主体主动采取风险预防、减排降污及绿色创新行为,从源头降低环境风险发生概率与危害程度。

<sup>2</sup>《环境保护税法》第十三条:“纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于国家和地方规定的污染物排放标准百分之三十的,减按百分之七十五征收环境保护税。纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于国家和地方规定的污染物排放标准百分之五十的,减按百分之五十征收环境保护税”。

有效形成“多排多征、少排少征”的动态激励机制；另一方面，环境保护税与企业减排成本之间的边际效应不明显，部分企业选择“缴税不治污”，削弱了政策的倒逼效应。

具体而言，《环境保护税法》在条款层面缺乏与产业政策、技术创新政策的协同设计。根据《环境保护税法》第十二条的规定，纳税人若排放应税污染物浓度值低于国家或地方标准 30%的，可以减征环境保护税；综合利用应税污染物的，可以免征环境保护税；其他经国务院批准的情形，也可予以减免。尽管该条确立了“达标奖励”机制，但其激励对象主要局限于污染排放后的行为调节，仍属于“末端治理”式的税收优惠。换言之，税收激励未能前置到生产环节或研发环节，对企业在采用清洁能源、建设绿色工厂、开展绿色技术研发等前端绿色投入的行为缺乏直接激励。

## 4. 完善环境保护税激励机制的制度路径

### 4.1. 扩大税收优惠覆盖范围

当前环境保护税法中的减免条款主要集中在“达标排放”和“综合利用”方面，激励层级相对单一。应当在保持公平征税的基础上，扩大优惠政策的覆盖领域，对在节能降耗、清洁能源利用、循环经济项目中取得实际成效的企业给予差异化减免。例如，环境管理体系认证作为广泛使用的自愿型环境规制工具，是企业绿色转型与高质量发展的重要抓手。可对通过 ISO14001 环境管理体系认证的企业、绿色制造系统集成示范企业，可适用减半征收；对实施绿色供应链管理、推广绿色包装、开展碳捕集与封存(CCS)项目的企业，可给予抵扣或退税。

同时，在现有“污染物减排奖励”基础上，进一步扩大税收优惠适用对象，从单纯针对“排放达标者”拓展至全过程绿色生产行为。例如，对在能源结构中使用可再生能源、清洁能源替代比例较高的企业，建立相应的税收抵扣或减免机制；对通过绿色供应链管理、循环经济项目、绿色工厂认证等方式实现节能减排的企业，也可纳入优惠范围，探索建立“绿色积分制”激励机制，将企业的环保绩效、能耗指标、污染排放削减率与税收优惠挂钩，形成“多维度考核 + 差异化激励”的动态体系，使企业在长期经营中形成持续减排与创新的内生动力。

### 4.2. 推动环境保护税向“约束 - 激励”并行综合性制度转型

成熟的立法体系是基于不同功能的法律之间形式结构的合理衔接与价值层面的法律行为以及法律责任等规范性统一[7]。税收法定原则要求税收的课税对象、计税依据和税率结构等核心要素应当由法律明确规定[8]。为突破当前环境保护税的制度绩效边界，必须超越其单一的“约束”属性，通过制度设计构建“双轮驱动”型税收制度。这需要在三个维度进行系统性改革：在强化刚性约束方面，首要任务是建立基于治理成本的动态税率调整机制。德国环境税制度以《废水收费法》(Abwasserabgabengesetz)为代表，其核心特征在于将污染物排放与环境治理成本直接挂钩，通过明确的计量公式和动态调整机制实现税收的激励与约束功能[9]。在制度运行层面，德国废水税收入依法专款用于水环境治理与技术研发，对采用先进处理技术、显著降低污染当量的企业给予实质性税负减免。这一制度安排在实践中有效提升了企业污染治理的经济理性，促使企业通过技术升级而非单纯缴税来降低成本，环境税的激励效应得以充分显现。相较而言，我国环境保护税在税率结构和调整机制上仍以固定区间为主，税额标准与污染治理成本之间缺乏明确的制度性联动，难以形成稳定的激励预期。此外，在中央与地方分税制框架下，环境保护税作为地方税种，其税率调整权主要由地方行使，但缺乏全国统一的成本评估和动态校准机制，容易导致不同地区税负水平与环境风险不匹配。与德国以联邦立法统一税率计算逻辑不同，我国在制度移植时需充分考虑地方财政依赖与区域发展差异，避免简单复制“高税率模式”，而应通过建立全国统一的污染治理成本评估机制，为地方税率调整提供制度化依据，从而在分税制框架内实现激励功能的协同发挥。

同时,要推行差异化、精细化的税率结构,依据污染物的毒性、降解难度及对公众健康的危害程度,对重点管控污染物课以重税,真正体现“高风险、高税负”的精准规制原则。此外,基于2025年新增挥发性有机物(VOCs)征收环境保护税的试点规定,还需稳步拓展征税范围,为完善环境保护税体系,可将二氧化碳纳入征收范围,然而碳税是否能够完成“本土化”改造并发展为适应我国国情的税种在理论界尚存争议[10]。考虑到我国短期仍以煤炭为主的能源消费结构,二氧化碳征税初期应采用“低税额、高豁免”的税制框架来确定计税依据与税额,以降低对工业行业的冲击[11]。计税依据可参考美国《清洁竞争法案》,按行业设定二氧化碳排放强度基准线,仅对超基准线排放部分征税,引导企业通过技术创新减排;税额则可借鉴日本等国经验,初步设定在10元/吨至15元/吨的区间。此外,可逐步探索将微塑料列入征收对象。从“公共环境权”理论与“污染者付费”原则出发,将微塑料纳入征税范围具有充分的正当性。对微塑料征税,本质上是通过塑料生产(如添加原生塑料税)、特定产品(如化妆品中的塑料微珠)或排放行为课税,增加其环境成本,从而激励企业研发可降解替代品、引导消费者减少不必要的塑料消费,符合环境法的预防性原则,激励绿色创新,为未来税制升级做好制度储备。

### 4.3. 加强对绿色技术创新的支持

税法固然以组织财政收入为本源功能,但在现代社会治理中日益凸显的“管制诱导功能”,正是绿色税制得以实现其环保目标的内在机理。依据立法目的的谱系,税法可分为财政目的规范与管制诱导目的规范。绿色税制在本质上属于后者,它以达成环境保护、资源节约等特定政策目标为首要目的,主要方式正是通过差异化税负——即对污染行为课以重税,对环保行为施以轻税或免税——来引导纳税人的行为模式向绿色、低碳转型。因此,针对当前环境保护税额偏低、对绿色创新激励作用有限的问题,可通过调高税额范围下限加以解决。依据庇古税理论,环境保护税的税负需能够内部化污染物排放的外部成本,因此应结合其污染减排与绿色创新激励的实际效果,参考德国《废水收费法》中对废水排放税率的设定方式[12],根据该法规定,废水税的计税基础并非简单的排放量,而是以“污染当量单位(Schadeinheiten)”为核心计量标准,将化学需氧量、生化需氧量、重金属等污染指标转化为可比较的当量值。在税率设定上,德国采取“单位当量×法定税额”的计算方式,并通过法律明确规定税额随时间阶段性上调,从而确保税负水平不低于污染治理的边际成本,分阶段提升环境保护税额范围下限,确保税收收入不低于主要大气与水污染物的边际治理成本,同时通过压缩税额浮动区间,缩小不同地区间环境保护税税额的差异,增强政策激励的统一性与有效性。

其次,为强化绿色创新激励,可构建以污染减排为核心导向的环境保护税收入专款专用制度,该制度是国际社会普遍认可的破解绿色技术研发资金瓶颈、激发创新活力的关键路径,其核心逻辑在于通过明确资金使用方向,将税收征管与创新激励直接结合,确保财政资源精准反哺污染治理与绿色转型领域,有效解决企业因研发投入高、回报周期长产生的创新动力不足问题。

## 参考文献

- [1] 习近平. 高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗: 在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告[EB/OL]. 人民日报, 2022-10-25.  
[https://www.gov.cn/xinwen/2022-10/25/content\\_5721685.htm?jump=true&wd=&eqid=ce77784e0029e72a0000000364904ee1](https://www.gov.cn/xinwen/2022-10/25/content_5721685.htm?jump=true&wd=&eqid=ce77784e0029e72a0000000364904ee1), 2026-02-14.
- [2] 国务院. 国务院关于2024年度环境状况和环境保护目标完成情况的报告[R/OL].  
[http://www.npc.gov.cn/c2/c30834/202504/t20250428\\_444977.html](http://www.npc.gov.cn/c2/c30834/202504/t20250428_444977.html), 2025-04-28.
- [3] 李赫楠. 《环境保护税法》修改背景下挥发性有机物征税扩围对石化行业的影响与应对研究[J]. 注册税务师, 2025(11): 58-60.
- [4] 熊丙万. 法律的形式与功能以“知假买假”案为分析范例[J]. 中外法学, 2017, 29(2): 300-339.

- 
- [5] 谭建淋. 迈向良法善治: 新时代税收法治体系建设研究综述[J]. 国家税务总局税务干部学院学报, 2025, 38(4): 35-49.
- [6] 生态环境部. 2024 中国生态环境状况公报[R/OL].  
[https://www.mee.gov.cn/ywgz/sthjcggl/hjzljcypj/202506/t20250605\\_1120773.shtml](https://www.mee.gov.cn/ywgz/sthjcggl/hjzljcypj/202506/t20250605_1120773.shtml), 2025-06-05.
- [7] 刘凯. 经济法体系化的系统论分析框架[J]. 政法论坛, 2022, 40(2): 164-175.
- [8] 刘剑文. 《税收征收管理法》的演进逻辑与立法前瞻[J]. 政法论丛, 2025(6): 18-30.
- [9] 唐建国, 徐率先. 德国污水处理厂出水需要缴纳排污费[EB/OL]. 2021-08-26.  
<https://old.cuwa.org.cn/guojidongtai/9499.html>, 2026-02-14.
- [10] 张瑞萍, 潘鑫. “双碳”目标下碳税与碳排放权交易的协同路径构建[J]. 国际贸易, 2025(9): 27-37+48.
- [11] 郭亚丽, 贾俊松, 何珊. 温室气体与空气污染物协同减排健康效应研究热点及趋势分析[J]. 中国环境科学, 2024, 44(7): 4101-4116.
- [12] Ein Service des Bundesministeriums der Justiz sowie des Bundesamts für (2024) Gesetz über abgaben für das einleiten von abwasser in gewässer (Abwasserabgabengesetz-AbwAG).  
<https://www.gesetze-im-internet.de/abwag/AbwAG.pdf>