

# 论我国环境税收入使用制度之构建

叶莉娜

(上海立信会计金融学院 法学院, 上海 201620)

**摘要:** 环境税收入使用制度是财税一体化视角下整体构建环境税法律制度的重要内容。基本收入使用途径有三: 一般财政预算、专款专用和收入再循环。外国环境税收入使用制度的实践经验, 验证了环境税收入使用制度构建的必要性, 我国也应当建立环境税收入使用制度。我国的环境税收入使用制度, 应当坚持收入使用问题与环境税改革同步进行并共同纳入顶层设计原则、以社会整体利益为导向的财政平衡与收入中性原则、税收法定与公众参与原则三大原则。在上述原则指导下, 构建起分类与混合使用相结合模式下的具体制度: 将资源类环境税税收作为一般性财政收入; 对环境污染与破坏类收入采取专款专用模式; 对碳税(能源税)收入则引入收入再循环机制。

**关键词:** 环境税; 收入使用; 专款专用; 收入再循环机制

**中图分类号:** DF432 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2019)01-0139-14

## 一、引言

环境污染和破坏是世界各国经济发展的“伴生物”, 相应地, 环境治理和环境保护也成为包括我国在内的各国政府的重要任务。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》, 也提出: “建立系统完整的生态文明制度体系, 完善环境治理和生态修复制度, 用制度保护生态环境”。因此, 大量的环境治理措施被开发。

各国政府常用的治理手段有两个方面: 一是以行政监管为基础的命令控制手段; 二是以市场为基础的经济手段。后者日益盛行, 既然环境问题出现于经济的发展过程中, 那么用经济手段解决问题就更具有现实性。其中环境税就是最重要的经济手段。

环境税治理污染和破坏的原理, 主要在于提高生产者和消费者对税收政策的敏感性, 改变其生产或者消费行为。因此, 比起命令与控制手段, 环境税通过提供广泛的创新需求信号, 引导人们从事环境友好型行为、抑制环境损害、节约对自然资源的使用等, 从而具有直接的环境效应。但是环境税开征对污染密集行业和贸易出口型企业的国际竞争力有着直接的负面影响, 同时也会引起低收入群体生活成本提高等收入再分配问题。上述负面影响, 成为各国环境税开征的抑制因素, 导致各国政府对环境税开征时, 或者范围非常狭窄, 根本不足以涵盖绝大多数环境污染和破坏因素; 或者采取大量的税收减免, 除了使很多污染源逃脱环境税的规制外, 还导致了税制的复杂性; 或者采取大量补贴政策, 反而加剧了环境污染和破坏。如何摆脱这种制度困境, 成为各国政府在试图通过采纳环境税措施治理环境时面临的共同难题。

收稿日期: 2018-09-13

基金项目: 教育部人文社会科学研究一般项目“环境税立法之环境税收入再循环机制研究”(15YJA820024)。

作者简介: 叶莉娜(1978—), 女, 河南登封人, 上海立信会计金融学院法学院讲师, 法学博士后。

环境税的收入筹集职能为破解上述难题提供了契机。环境税最大的理论优势之一,就在于环境税可以获得在采用命令控制型环境规制方法时无法获得的财政收入。这些财政收入可以用来消减财政赤字、增加环境投资或其他政府支出、降低其他税收,还有可能带动就业或经济增长等利益。<sup>①</sup>在环境税立法时,同时构建环境税收入使用制度,是降低或消除环境税开征可能带来的负外部性的有益思路。

对于我国来说,一方面,我国现行环境税法覆盖范围非常有限,未来环境税必须持续扩围;另一方面,自从2016年7月份中共中央政治局会议做出了降低宏观税负的决定以来,减税尤其是结构性减税,成为国家财政税收治理的基本导向。“结构性减税”是我国政府综合把握国际国内经济形势发展、着眼于建设现代经济体系、深化供给侧结构性改革而正在推进的重要制度实践。<sup>②</sup>在这个大背景下,我国如何妥善处理“环境税扩围”与“结构性减税”之间的矛盾呢?笔者认为,解决之道,仍需着落在环境税收入使用制度的构建上。

关于环境税收入使用制度的架构,国外学者早就开始了广泛的研究。比如,有学者通过论证环境税对低收入家庭的负面影响所引发的环境税累退性缺陷,提出用环境税收入弥补该缺陷的思路。<sup>③</sup>欧盟绿色财政委员会则提出通过环境税收入使用制度保护脆弱部门短期竞争力以及通过促进环保投资获得未来长期竞争力的必要性。<sup>④</sup>国外对环境税收入使用制度的研究焦点,集中在环境税收入使用的三大基本途径——一般财政收入用于弥补财政赤字、专款专用用于解决环境问题、收入再循环方式降低其他扭曲性税种的税负上。对于将环境税收入用作一般性财政收入的模式,受到广泛批判。<sup>⑤</sup>关于收入再循环模式,近年来受到西方学者和相关组织的大力支持。<sup>⑥</sup>

国内学者对环境税收入使用问题的研究,则是近些年才刚刚开始。这些研究既有原则层面的,比如有学者提出了税收法定原则作为环境税收入使用制度构建原则的正当合理性<sup>⑦</sup>;也有具体使用途径层面的,比如有学者提出“专款专用”模式在解决我国环保投资不足问题方面的优势,认为环境税的专款专用应当成为现阶段我国环境税收入使用的应然选择,并提出了建立环保基金与设立专项资金的想法。<sup>⑧</sup>有学者则建议环境保护收入可以分为“两步走”,即短期内可实行专款专用,但长久来看还是要纳入一般公共预算。<sup>⑨</sup>有学者则在“专款专用”模式基础上,对环境税收入在中央和地方之间作出分配并分别进行专款专用的基本思路。<sup>⑩</sup>但关于环境税收入再循环机制的实证研究,仅仅有一篇文章,研究了不同收入再循环场景下,碳税对中国

①王慧:《环境税的理论优势与现实障碍》,《华南农业大学学报》(社会科学版)2010年第3期。

②张守文:《“结构性减税”中的减税权问题》,《中国法学》2013年第5期。

③Sterner T., Fuel Taxes and the Poor: The Distributional Consequences of Gasoline Taxation and their Implications for Climate Policy, 2012.

④Green Fiscal Commission, “Competitiveness and Environmental Tax Reform”, Briefing Paper Seven, March 2010.

⑤OECD, Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers. September 2011; OECD, Innovation Effects of the Swedish NOX Charge. 2010.

⑥Hepburn C., Regulating by Prices, Quantities, or Both: An Update and An Overview. Oxford Review of Economic Policy, 2006, 84(1): 226-247; Lennox J.A., van Nieuwkoop R., Output-based Allocations and Revenue Recycling: Implications for New Zealand Emissions Trading Scheme. Energy Policy, 2010, 38: 7861-7872.

⑦李传轩:《中国环境税法律制度之构建研究》,法律出版社2011年版,第47页。

⑧蒋海勇、秦艳:《发达国家环境税实施中出现的问题及启示》,《税务与经济》2010年第4期;徐艳茹、刘文洁、路红光:《中国环境税专款专用制度探讨》,《财会月刊》2013年第12期。

⑨陈斌、邓力平:《对我国环境保护税立法的五点认识》,《税务研究》2016年第9期。

⑩徐艳、伍月倩:《对环境税的开征及其征管的探讨》,《环境科学与管理》2011年第9期。

经济的影响,提出如果将碳税收入再循环到私人部门,则碳税对中国经济的影响会大大减轻,因此,肯定碳税收入再循环机制的良好设计是帮助降低碳税成本的观点。<sup>①</sup>

综合来看,目前国内外的相关研究主要集中在两个方面:一是环境税收入使用制度构建的根源性与原则性问题;二是环境税收入使用的基本模式选择问题。这两个层面的问题事实上具有统一性:任何模式选择都依赖于对一国环境保护与财政需求的现实需求以及制度构建的指导原则。总体而言,国外对环境税收入使用制度的研究,比较深入具体,国内对环境税收入使用制度的研究则处于初步阶段。比如公开发表或者出版的文献中,虽然事关环境税的相关学术论文、专著均已经很多,但并无环境税收入使用制度构建的专门研究,并且多局限于现行环境税范畴内的收入使用问题上。

目前我国尚未建立起专门的环境税收入使用制度,而是将环境保护税收收入全部作为地方税收收入,纳入一般公共预算,由地方政府决定收入用途。但我们认为,一国环境税收入使用制度的具体构建,不应当局限于一国国内现行的环境税法规则,而应当顺应环境税征税范围日益扩大的趋势,作出预见性的研究。因此,如何构建起符合中国现实需求的、体系化的环境税收入使用制度,则是我国贯彻环境税立法预见性所要求的紧迫任务。这也是本文的主要研究目的。

本文首先阐释了环境税收入使用制度构建的法理学基础和法律实施学价值,再通过对环境税收入使用制度的理论模式进行比较分析,结合外国环境税收入使用制度的经验及其对我国的启示,提出我国环境税收入使用制度应依据总体设计思路,以期为我国环境税改革的顺利推进提供理论支撑与制度设计参考。

本文的创新点有三:一是提出我国应当将环境税收入使用制度之构建提高到顶层设计的范畴,并融入推进“结构性减税”供给侧改革的工程中;二是应当对环境税收入使用制度构建进行系统性思考,将环境税收入使用制度作为环境法与财税法的契合点,同时遵循环境法与财税法的基本原理,以满足构建综合性制度改革的需求,在此基础上提出了中国环境税收入使用制度构建应当遵循的原则导向;三是突破以往研究割裂环境问题的基本要素——资源破坏、能源短缺、环境污染的思路,将上述环境要素统一起来,使环境税收入使用制度的构建同时服务于上述要素,提出构建我国分类和混合相结合的环境税收入使用制度的思路。

## 二、环境税收入使用制度构建的税法原理和法律实施价值

环境税收入使用制度的构建,既与税法原理相吻合,也具有法律实施价值。

### (一)环境税收入使用制度构建的税法原理

公共财政是税收国家存在的经济基础,财政制度实际上是在法律框架内管理税收和公共开支两方面功能的结合体。因此,税收收入使用制度隶属于财政制度的范畴。税收政策的一个核心目标,就是为公共开支筹集足够的收入,因而,税收改革的总体经济影响及其为公共开支筹资的需求应当一起考虑。这决定了财政法和税法是不可分割的统一体。传统的税法仅仅研究税款征收问题,而将与税款征收密不可分的税款使用问题看作是税法领域之外的财政预算法范畴,人为地将税款征收与税款使用割裂开来。<sup>②</sup>从这个意义上讲,税收使用制度的构建,是税法从传统走向现代的载体。

税收有两个主要目的:一是财政目的,即收税的目的主要就是为了不同的公共服务筹资;

<sup>①</sup>Yu Liu, Ying YingLu, The Economic Impact of Different Carbon Tax Revenue Recycling Schemes in China: a model-based scenario analysis. Applied Energy, 2015, 141: 96-105.

<sup>②</sup>彭礼堂:《一体化税法基本原则新论》,熊伟:《财税改革的法律逻辑》,湖北人民出版社2015年版,第3-6页。

二是非财政目的,即通过对特定经济领域的征税调节影响其功能。第一个功能是基本功能,因为任何税种,其收入筹集功能是不言自明的。税收的存在就是为政府提供公共服务所需要的资金,虽然开征环境税的主要目的是为了保护环境,但是它们的主要作用仍然是资金筹集。而再调节功能则是税收承担社会职能的第二重要要求。这两大功能是否能够真正起到作用,则依赖于公共财政具备合理性和透明度两大要素的良法善治基本素质。

税款使用的可靠性和透明度,是税收正义对政府的基本要求。从公共财政的合理性要求来说,仅仅依靠较高的收入不是一国获得更大的福利和更公平分配的充足条件。关键在于,钱确实确实到了国库,并且被很好地使用。<sup>①</sup>如果没有好的开支政策,则不论多么好的税收政策,都仅仅具有有限的收入再分配价值。简言之,国内收入的提高要求将收入转换为有生产力的公共开支。<sup>②</sup>作为公共财政的两翼,收入和支出制度之间是相互联系的关系,社会治理的公平和效率价值依赖于两者的有机配合,而透明度是公共制度可靠性的保障。公共财政的透明度要求在每个税种开征时都考虑到与之相配套的收入使用制度;财政透明度要求税收支出绩效分析变成常规的实践,并允许政策制定者和公众就财政政策的设计进行广泛公开论证。更重要的是,通过收入使用制度加强公共预算和开支的效率和效益。

环境税收入使用制度可以被看作是环境财政措施的一部分。环境财政措施具有双重目的:一是提供经济刺激以保护环境;二是降低环境税改革带来的负面影响,改进经济效益。因此,环境税收入使用制度应当同时隶属于财政预算法和环境税法的调整范围内。对环境税收入使用制度的研究是环境税隶属于税法领域的必然要求。

## (二)环境税收入使用制度构建的法律实施价值

法律的生命在于实施。无论设计多么精良的法律制度,必须具有法律实施性,才具有良法的价值。纸面上的法律要在真实的生活中有一个完整的、良好的实施,其追求的目标要得到完美的实现,就得把法条的文字表述与实际情况联系起来,两相映照,得出结论。<sup>③</sup>法律实施最基本的特征之一,就是对人的依赖性。<sup>④</sup>环境税收入使用制度因为可以降低环境税改革的社会成本、提高环境税在政治上的可接受性、实现环境税“双重红利”价值而具有一定的法律实施价值。

### 1. 降低环境税改革的社会成本

环境税改革的社会成本主要有二:第一,环境税最大的负面影响将会落在基本金属、造纸和化学工业等能源密集部门,比如铝、水泥和钢铁等能源密集行业。这些行业往往是世界市场的价格承受者:一方面,能源密集行业调整技术的能力相对较低;另一方面,这些行业通常需要在全球市场上竞争,环境税会导致其承担较高的能源价格,最终必然会影响到它们在世界市场上的竞争力。第二,环境税改革会破坏分配正义。在很多情况下,环境税最终是可以转移到消费者身上的,这使低收入家庭承担了不成比例的能源与环境税税负。具体而言,一是环境税课税产品的替代性一般不强,穷人和富人都对此类产品有着共同的消费需求。比如生活燃料,穷人无法通过不消费或者少消费降低其环境税负担,因此,与富人相比较,低收入人群用于环境资源产品的费用占其总可支配收入的比例就相对较高,对环境资源征收的环境税将对这类人群产生不相称的影响。二是环境税必然提高企业的生产成本。生产成本的提高直接降低企业

<sup>①</sup>Norwegian Agency for Development Cooperation, Tax for Development, 2012.

<sup>②</sup>Pritchard, W., Taxation and State Building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda. IDS Working Paper, 2010.

<sup>③</sup>肖强:《法律实施学刍议》,《法学杂志》2017年第1期。

<sup>④</sup>还包括规则依赖性、资源依赖性和易受干扰性三项特征。王红霞:《论法律实施的一般特性与基本原则——基于法理思维和实践理性的分析》,《法制与社会发展》2018年第4期。

的获利能力,导致其他生产因素回报率的降低。在此类企业的工作人员,则首当其冲地面临工资降低的威胁。

通过环境税收入的正确使用,降低对相关行业带来的冲击,维持乃至提高行业国际竞争力;对低收入群体进行补助,缓解对贫困人群带来的冲击,是最大程度降低环境税征收可能带来的社会成本的有益思路。环境税收入使用制度将超越传统上通过税基和税率的设计达到环境目标和社会目标的思路,在税收收入使用中解决环境税开征可能带来的负外部性,同时谋求环境税开征应该带来的正外部性。

## 2. 提高环境税在政治上的可接受性

环境税属于增税范畴,作为一个增税立法,必然面临较大的社会阻力。因为无论是工业企业还是消费者,都会本能地将环境税看做是一种为政府增加收入的手段,而非仅仅是一个环境治理的工具。然而,如果将收入花费在环境活动中,则必然会提高公众对环境税的可接受度。因此,环境税收入使用制度的构建,是一国环境税获得公众信任的基础。如果没有很明确的符合环境保护和提高收入的使用制度,公众会感觉环境税仅仅是政府增税的一个借口。

环境税能否被社会公众接受,能否有效促进环境保护,都在一定程度上取决于环境税收入如何使用。公共资金使用的透明度,会使公众意识到税收支付在公共服务供给中的价值,他们付出的这一部分成本是有回报的。这会使公众既尊重税制,也尊重政府,最终有利于提高公众税收自愿遵从的程度。<sup>①</sup>比如,对于企业来说,可以考虑将环境税收入用于降低行业支付的人工税或者社会保障税,提高其短期国际竞争力;用于鼓励企业研发,提高行业的环保能力,以及节能减排的技术开发,提高其长期国际竞争力。对于低收入家庭来说,采取降低其社会保险支出或者直接给予环境补贴等措施,可以降低甚至是消除环境税对其造成的生活成本增加问题,引导他们接受并拥护环境税的实施。

## 3. 实现环境税“双重红利”价值

环境税作为一国政府履行其环境与税收治理职责之所需,其立论的基础就是“双重红利”理论,包括经济红利和环境红利两个。环境税收入使用制度追求用环境税支出指引环境积极行为。

环境税是一种特定目的税,将其收和支通盘考虑,是环境财政改革的必然要求。因为特定目的税的正当性并不在于目的本身是否能被公众所接受和认可,而在于目的之实现是否具有可检验性,即特定征税目的是否在现实中得到实现。若征税的特定目的并未达成或者根本无法达成,这种特定目的税就失去了获得公众继续支持的正当性。为此,基于特定目的的税收,其支出用途必须与其征税目的相吻合,否则就会成为纯粹的筹资工具而使其正当性大打折扣。<sup>②</sup>还有一个价值在于,如果将环境税收入使用制度作为环境财政改革的一部分,则会使环境财政改革立足于更大的财政蓝图,实现更大的综合社会政策目标。

# 三、环境税收入使用的基本模式、域外经验与重要启示

## (一) 环境税收入使用的基本模式

环境税将会提高收入,政策制定者必须同时决定该收入如何被使用。理论上,环境税收入使用的基本途径包括一般财政收入用于弥补财政赤字、专款专用用于解决环境问题、收入再循环方式降低其他扭曲性税种的税负等。

<sup>①</sup>Kürsüd E. Yildirim, Safak E. Comakli, A Research on Consciousness of Tax Payers About Environmental Tax in Erzurum. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2013, 9(12): 1687-1694.

<sup>②</sup>朱为群:《对税收四个基本理论问题的认识》,《税务研究》2016年第1期。

### 1. 一般性财政收入模式

环境税的收入使用方式,绕不过其财政收入性的本质。财政收入性是税收的经济要素。所谓财政收入性,是指国家征税的主要或者次要目的都是为了获得财政收入。尽管环境税是为了寓禁于征的目的,但只要是税收,都或多或少地具有财政收入性,这也是很多国家在最初将环境税收入用于一般性财政收入的原因。将环境税收入用于一般性财政收入,一是可以弥补财政赤字,尤其是在财政危机时期;二是可以使政府具有更大的灵活性。比如,政府可以使用这部分新增收入为其他社会服务筹资。但缺点也是显而易见的,比如一般性财政收入模式要求在收入使用制度之外解决环境税的负面影响,政府经常采取税收优惠和减免税、财政补贴等具体措施。由此引起的问题包括:直接的税率优惠与减免税方式经常引起环境税本身的制度复杂性、后续管理负担的沉重性,并且由于不能降低名义税率,导致公众对环境税的反感等。

### 2. 专款专用模式

专款专用是将一部分或者全部环境税收入用于环境目标。这是保持该税种环境保护性质之所需。这种预期导致了环境税收入的专款专用似乎已经成了环境税作用的本质部分。首先,专款专用模式既有利于保证环保资金筹集的可靠性和稳定性,也有助于保持税收的中性,增加纳税人对开征环境新税种的支持。其次,环境税专款专用制度能有效集中资源,防治环境污染,同时可以提高民众对环境税的支持力度,降低环境税施行阻力,有利于环境税的推广。<sup>①</sup>此外,专款专用资金使用透明度较高,容易受到公众监督,从而具有更高的资金使用效益。有实证研究证明,如果将收入的30%用于资助能源效益,虽然会小幅度拉低GDP,但是会极大地提高节能效应。特别是如果将环境税收入的一部分用于资助能源效益改进或者可再生能源开发利用,则很可能导致对就业提高和GDP增长的积极影响。<sup>②</sup>所有进行了环境税改革的国家,都高度重视通过专款专用手段提高新的清洁能源技术投入措施。当然,专款专用模式也面临各种批判。比如,专款专用下导致污染者的实际税率降低,以至于不能显著影响污染者的行为;专款专用模式经常受到利益游说集团博弈能力的影响;专款专用导致消费者收入分配不公等。

### 3. 收入再循环模式

所谓收入再循环,是指将来自于环境税的收入,不用于一般性的财政收入,也不专款专用,而是将收入全部或者部分再循环到被征收的领域,属于环境税改革一揽子计划的范畴。收入再循环模式充分考虑了环境税开征对企业 and 家庭的影响。新增的环境税收入用于降低劳工税或者所得税负担以及用来补充养老金时,会使环境税成为一个对经济增长有较低影响的税种,容易获得公众对环境税开征的政治支持;收入再循环模式降低了其他扭曲性税种在整体税收体系中的比重,提高了税制的科学性以及该国税制在国际上的竞争力;收入再循环模式通盘考虑了环境税开征的经济和环境目标,允许政府实施预算中性的方式,即保持全部的税收和支出不改变,属于更具系统性的收入分配制度。如果再循环机制的设计是以环境结果为基准的,再结合外部性的评估结果,必然会纠正传统庇古税的缺陷。<sup>③</sup>收入再循环模式的局限性主要在于循环对象与比例问题,引起各界对循环比例设定的武断性质疑以及对游说集团游说能力的担忧。<sup>④</sup>

<sup>①</sup>徐艳茹、刘文洁、路红光:《中国环境税专款专用制度探讨》,《财会月刊》2013年第12期。

<sup>②</sup>European Environment Agency, *Environmental Taxes: Recent Developments*, EEA, Copenhagen, 2000.

<sup>③</sup>Dirk Heine, John Norregaard, and Ian W.H. Parry, "Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date", IMF Working Paper, WP/12/180, 2012.

<sup>④</sup>Sternier T., *Fuel Taxes and the Poor: The Distributional Consequences of Gasoline Taxation and their Implications for Climate Policy*, 2012.

## (二) 外国环境税收入使用制度的经验

### 1. 以“财政中性”为立法改革导向

西方国家环境税改革坚持的核心原则,就是财政中性原则。西方构建了环境税收入使用制度的国家,也基本上都奉行财政中性原则。在财政中性原则下,各国在引入环境税的同时,通过其他财政、税收政策的调整,保持财政收入和宏观税负整体的稳定性,充分实现了环境税同时要承担环境保护与筹集财政收入的双重功能。尤其值得重视的是,这种结构性的税制改革,能在短期内筹集较多的财政收入,也能实现环境税负担由劳动要素向资本要素的转移,从而促进了社会公平目标的实现。<sup>①</sup>

### 2. 大多采取混合收入使用制度

无论各国开征环境税的初衷何在,最终都通过收入使用制度的构建用于环境治理的目的。单一收入使用模式并不多,多采取涵盖了一般财政目的、专款专用和收入再循环等基本模式的混合收入使用制度。混合适用模式的典型国家是丹麦和美国。

丹麦政府开征环境税的初衷是为了缓解政府财政赤字,但同时也为保持企业的国际竞争力而采纳了收入再循环和专款专用等相关财政措施。因此,具体途径有三:一是用于弥补财政赤字;二是通过收入再循环的方式,降低雇主所支付的社会保障税,以降低企业的非工资劳动力成本;三是通过专款专用的方式降低能源密集行业的税收负担,比如将硫税收入直接返还给工业。美国的环境税收入使用制度也具有混合方式的特征。其中超级基金税和汽油税,专款专用为联邦政府提供清洁废弃地的修复资金。<sup>②</sup>目的是为在发生大型环境事故、而囿于责任方责任的局限性或者责任方承担自然资源损害修复的经济成本能力不足时,联邦政府能够利用信托基金去支付紧急应对成本;<sup>③</sup>联邦天然气税专款专用用于高速公路信托基金、地下储罐信托基金;臭氧层损耗化学物质税则作为综合性财政法案的一部分,用于降低赤字;阿拉斯加州开征的碳税,除了第一年筹集到的四十亿美元收入专款专用用于支持提高可再生能源投资外,之后的全部收入都以收入再循环的模式用于帮助恢复加州公司竞争力与鼓励地方企业发展等目的。<sup>④</sup>

### 3. 专款专用仍然盛行

尽管受到批判,但专款专用充分考虑了环境税开征的环境保护目标,专款专用仍是目前各国环境税收入的主要使用用途。事实证明,专款专用的方式充分发挥了促进税收的潜在激励作用之功能,并确保政府对大型环保投资项目提供强有力的资金支持。澳大利亚、丹麦、挪威、瑞典、法国都是因为环境税收入专款专用而获得成功的环境税改革的国家。比如澳大利亚的能源税收入没有流向一般预算,而是出于具体目的分别管理:部分专用于环境保护的开支,部分用于能源节约措施的奖励,还有部分用于公共交通改善。最值得重视的是澳大利亚政府为能源节约措施所采取的专款转移援助。澳大利亚采用财政补贴的方式,开展清洁技术投资项目(clean technology investment program),为促进澳大利亚制造商加大对能源效益资本设备进行投资、生产更多的清洁产品提供资金帮助。对食品和林业也开发了相似的能源节约补助项目;对采煤业

<sup>①</sup>刘建徽、周志波、刘晔:《“双重红利”视阈下中国环境税体系构建研究——基于国际比较分析》,载《宏观经济研究》2015年第2期。

<sup>②</sup>当然嗣后政府可以从责任方寻求追偿。见美国政府可靠性办公室2008年公布的文件:US, GAO-08-841R, “Superfund: Funding and Reported Costs of Environment and Administration Activities”, 2008。

<sup>③</sup>见美国税法典第9505节(c)(2)(A)。

<sup>④</sup>Regional Economic Models, Inc(REMI), Environmental Tax Reform in California: Economic and Climate Impact of a Carbon Tax Swap. March 3, 2014.

实施能源节约和碳降低技术的补助,目的是鼓励探索和实施现有减排技术降低大多数排放集中的“瓦斯矿”煤矿的易散性排放源。为了降低失业率,瑞典将环境税收入专款用于人力资源继续教育项目。为了保持瑞典出口贸易企业的国际竞争力,将氮税收入用于对出口贸易企业提供生产补贴。法国环境税由中央和地方政府共同征收,税收收入共同支配,但是都要专款专用。法国环保税的收入主要用于环保支出,对于全国性的污染项目,由中央和地方共同征收,如二氧化碳污染税,作为环保资金,用于全国性环境治理。环保资金由法国环境保护部负责掌握,先由环境保护部拨给全国六个大区的环境保护中心,再由它们来负责安排各项支出;对于一些地方性的污染项目,则由地方政府征收,目的是为地方政府直接将其应用于污染项目的治理,减少资金划拨程序,提高工作效率。

#### 4. 收入再循环机制日益受到青睐

为了消除专款专用仅仅考虑环境保护目标的缺陷,收入再循环机制因为能够更加容易实现综合性社会目标而日益被各国所采纳。尤其是在碳税收入使用上,发达国家的碳税设计用足用好了收入再循环机制,比如荷兰、德国、斯洛文尼亚、瑞典和芬兰等国,都是通过降低所得税税负,从而释放了税收体系自身的压力。尤其是英国、加拿大卑诗省、芬兰等的环境税收入使用制度,具有明显的收入再循环机制特征。具体而言,为了降低环境税开征可能对工业部门产生的压力,英国的气候变化税、垃圾填埋税等税种在开征的同时,同步降低由雇主为其雇员缴纳0.3%的社会保障税税率。加拿大卑诗省将来自于碳税的收入明确规定用于降低公司和个人所得税。芬兰将来自环境税收入的全部用于降低人工税,即降低地方个人所得税和雇主所负担的社会保障税,明确的目标是为了降低失业率。

欧盟的整体观点就是推进环境税收入再循环机制。为了刺激就业和经济活动,欧洲委员会早在1990年就推荐其成员国将环境税收入用于降低低收入工人的非工资成本。1992年,欧盟提出了在欧盟水平上征收碳税能源税的提案,亮点就是将由此产生的收入通过再循环的方式降低雇主的社会保障税。<sup>①</sup>欧盟成员国日益重视环境税收入再循环机制的构建。当然,欧盟成员国之间收入再循环的具体循环项目设计也是存在差别的。比如在碳税收入再循环上,瑞典和芬兰主要将碳税收入用于降低雇主和雇员所承担的所得税负担;德国的碳税收入则主要用于减少雇主和雇员的社会保障税负担比例。但总体上都追求环境改进(环境利益)和支持就业等多维度的政治目标。来自欧洲环境税改革的经验证明,当环境税收入用于降低其他扭曲性税种时,则经济效果明显要好于其他收入使用模式。<sup>②</sup>

#### (三)对我国的启示

##### 1. 环境税收入使用制度应当成为我国环境税改革的基本配套制度

近年来,中央多次强调要把收入分配问题作为当前亟待完成的主要经济社会工作任务之一。其主要原因,可以被解释为党和政府手中并未掌握有适用的、有效的调节收入分配的手段。<sup>③</sup>时下的中国,收入分配问题的解决或者收入分配矛盾的缓解之道,已经历史性地落在直接税身上。环境税作为新兴直接税税种,自然也不例外。现阶段我国的环境保护税法主要来源

<sup>①</sup>European Commission, Proposal for a Council Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy COM(92) 226 final, Official Journal of the European Communities, 1998, No. C 196/1.

<sup>②</sup>J. Andrew Hoerner and Benoît Bosquet, “Environmental Tax Reform: The European Experience”, Center for Sustainable Economy, Washington, DC, February 2001.

<sup>③</sup>高培勇:《尽快启动直接税改革——由收入分配问题引发的思考》,施正文:《中国税法评论》(第一辑),中国税务出版社2012年版,第1页。



于“费改税”，暂时将其用于一般公共预算无可厚非。环境状态的恶化使社会各界对通过征收环境税来保护环境的增税措施，能够理解并会给予支持。因此，未来随着征税范围的扩大、立法技术的完善，建立相应的环境税收入使用制度也将成为持续环保税改革工程的重要组成部分。

## 2. 收入再循环机制应当成为我国环境税收入使用制度的重要内容

现阶段，我国关于环境税收入使用的思考，除了一般财政预算之外，就是收入再循环机制尚未进入政策制定者的视野。从外国经验可知，收入再循环模式广受西方国家的好评。尤其是在碳税收入使用上，发达国家的碳税设计用足用好了收入再循环机制，比如丹麦、英国、美国、澳大利亚、加拿大卑诗省等的碳税或能源税改革的成功之处，几乎都可以归功于引入了收入再循环制度。收入再循环机制向公众展示了环境税的开征，不是一个伪装在环境保护目的下增税筹集收入的一个措施，增加了环境税的可靠性，从而使环境税改革得到了顺利推进。并且，收入再循环机制为政府推行税制结构的优化提供了机会，提高了环境税改革的政治可行性。税负是营商环境的重要组成部分，对于正在大力推进结构性减税和优化税制整体国际竞争力的我国来说，收入再循环机制的上述实践优势，尤其值得我国重视。因此，收入再循环机制应当成为我国环境税收入使用制度的重要内容。

## 四、我国环境税收入使用制度之构建

### (一)我国环境税收入使用制度构建的立法指导原则

#### 1. 收入使用问题与环境税改革同步进行并共同纳入顶层设计原则

我国开征环境税的目的，不是为了取得税收收入，而是调整企业和个人的行为，更理性和自觉地保护环境。但是环境税改革所引发的企业出口竞争力下降、弱势群体生活成本提高等，也是我国政府不得不考虑的问题。环境税收入使用制度的设计方案必然会形成不同的利益分配格局，继而产生不同的社会效果。因此，环境税收入使用问题必须与环境税改革同步进行，将其纳入我国结构性减税供给侧改革的组成部分，并按照党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出的“科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”和十九大报告提出的“高质量的财政政策可以助推高质量发展”的财税法发展导向，将我国环境税收入使用制度共同纳入顶层设计的范畴，从而实现环境税的目的和价值以及减缓环境税可能造成的冲击。

#### 2. 以社会整体利益为导向的财政平衡与收入中性原则

我国预算法确立了财政平衡原则。<sup>①</sup>财政平衡法以财政民主为基础，是财政分权的必然产物<sup>②</sup>，应当是环境税收入使用的指导原则。

首先，在我国现行分税制条件下，中央财政一直占据主体地位，但是环境治理的任务主要落在地方政府头上。如何通过环境税收入使用制度，弥补地方环境治理支付能力不足的缺陷，需要建立适当的中央和地方分权制度。在世界经济环境复杂、国内通胀不稳定时期，环境税的税基要比财产税的税基稳固得多。与此同时，自然资源稀缺和人类发展对资源需求无限性矛盾的加剧，促使地方政府积极优化投资环境，这样地方政府的职能定位和财源建设就自然地结合在一起了。<sup>③</sup>特别是在地区环境发展问题上，由于我国地区之间经济发展起点不一，机会不等，

<sup>①</sup>在我国早在1995年实施的《预算法》中就遵循平衡性原则，2013年中央作出《关于全面深化改革若干重大问题的决定》，再次针对预算平衡问题，提出建立跨年度预算平衡机制。2014年《预算法》修订正式确立“跨年度预算平衡机制”。陈治：《迈向实质意义的预算法定》，《政法论坛》2014年第2期。

<sup>②</sup>刘剑文、熊伟：《财政税收法》，法律出版社2009年版，第90-91页。

<sup>③</sup>程黎、刘刚：《“十二五”时期环境税成为地方主体税种的可能性分析》，《宏观经济研究》2013年第1期。

不同地域之间的差距客观存在。财政平衡法的作用,不在于在规定时期内消除这种差距,而在于通过积极的努力,不断缩小这种差距,使各个地方提供公共服务的能力大致相当。在合理衡量中央与地方两个级次的环境税税收利益关系的基础上,明确央地两个层面上的具体的环境税税源及其分成比例,是我们在环境税改革中需要解决的基本问题。

其次,环境税改革对脆弱部门有影响,而这些部门可能不是环境税的负担者,因此,需要以财政平衡原则进行具体的政策设计。将环境税作为补贴的可持续性财政来源,平衡资源保护部门与环境资源消耗部门之间的平衡、资源消耗地区和资源节约地区之间的平衡。比如,新环保技术的开发需要大规模的投资,并且是一个投资大、见效慢、周期长的产业,只有在财政平衡法的指导下,由政府作出适当的安排,才能既保护脆弱部门免受最坏的短期竞争力影响,也有望获得未来长期竞争力。

最后,降低环境税对经济社会的影响要求实行收入中性的改革。当前我国实体经济正面临诸多困难,目前社会上对宏观税负过重、税收收入增长过快的意见较大,再加上对财政支出方面的意见,反对增税的呼声很高。现行的环境保护税仅仅是一种“税负平移”,环境税如果继续扩围,则属于增税的范畴。如果将来自于环境税的收入用于降低企业所得税等扭曲性税种,以保持企业整体税负不增加,则减税效果肯定更加明显,使积极财政政策的力度更有保证。因此,采用有增有减的税收收入中性改革方案,不仅符合目前结构性减税的政策要求,也有利于未来环境税改革的持续推进。

### 3. 税收法定与公众参与原则

落实税收法定原则就是坚持由人民来决定征税与用税。<sup>①</sup>环境税收入使用制度作为税法制度的组成部分,当然也受到税收法定主义的规范与指引。环境税收法定主义根据环境税法律制度的特殊情况对传统税收法定主义的理论范围进行了拓展,不仅包含环境税的设立和征收管理,还包括环境税的使用。这是因为环境税收入如何使用对环境税法律制度的环境保护功能能否有效实现、环境税能否为广大纳税人所充分接受都有着十分重要的影响。<sup>②</sup>

税收法定原则要求国家开征何种税、如何课征、课征以后如何使用等诸多问题都充分体现了人民的意志,反映纳税人的意见。<sup>③</sup>公众参与到环境税收入使用制度的构建过程中,是税收法定原则的要求。在历次税收立法征求意见的过程中,我们都可以发现,许多人的怨气并不是来自于税收立法和税制改革本身,而是来自于对税款使用的质疑,这实际上是财政支出领域的问题。人们对税收问题的不满,实际上更多地来自于对税款使用的不满。<sup>④</sup>因此,在环境税收入使用制度构建中给予公众以健全的民意表达渠道和利益协调机制,是税收法定原则在环境税上的体现。

#### (二) 中国环境税收入使用制度具体模式选择:分类与混合使用模式

结合外国经验以及中国实际情况,建议我国建立起以分类和混合使用模式为特征的具体环境税收入使用制度。

##### 1. 将资源类环境税税收作为一般收入

环境税收入的第一个特性是财政收入性。尽管环境税是为了寓禁于征的目的,但只要是税收,都或多或少地具有财政收入性,这也是很多国家在最初将环境税收入用于一般性财政收入

①许多奇:《落实税收法定原则的有效路径》,《法学论坛》2014年第4期。

②李传轩:《中国环境税法律制度之构建研究》,法律出版社2011年版,第47页。

③许多奇:《税收法定原则中“税率法定”的法治价值》,《社会科学辑刊》2015年第4期。

④曹静韬:《中国税收立法研究》,经济科学出版社2016年版,第151-152页。

的原因。将环境税收入用于一般性财政收入,一是可以弥补财政赤字,尤其是在财政危机时期;二是可以使政府具有更大的灵活性。比如,政府可以使用这部分新增收入为其他社会服务筹资。

资源类税收是环保税类中最适合作为一般性财政收入的来源。我国当前还存在很多资源类收费游离于环境税之外,长期运行之下,环境税的范围必然会扩大至很多资源类收入。最终将资源类收费逐步纳入环境税范围,也更加符合我国“费改税”的政策导向。需要注意的是,对此类收入,在纳入一般财政收入的同时,必须在央地之间作出明确的分成划分。

### 2. 对环境污染与破坏类收入,专款专用用于环境治理

由于我国环境形势日益严峻,为了确保环境税真正实现环境保护之目的,政府应将排污者支付的污染税类收入全部投入到环境治理当中,为我国污染治理和排污技术的研发提供长效、可持续的资金供应。

考虑到中央和地方在环境污染治理方面各自承担的事权与支出责任划分,此类税收需要在央地之间作出明确划分。划分给中央层面的收入部分,建议专款专用用于全国性的荒漠治理、水土流失防治、具有明显外溢性的跨区域自然环境治理以及为大型节能环保项目开发提供国家投资资助等。划分给地方政府部分的收入,建议由地方政府专款用于本地区的环境、生态保护工程以及环保公共设施建设等,比如污染物处理设施的投资、治污设备或技术的研发;为地方环保科研部门提供科研经费,探索高科技治污的新方法,以加强环境污染的综合治理,提高环境监察能力等。<sup>①</sup>

### 3. 将碳税(能源税)收入引入收入再循环机制

在全球气候变化的严峻威胁下,各主权国家采取实质性的减排政策工具,已经是各国对内履行环境治理职责、对外承担对世义务的主权理性选择;而采取措施促进能源的可持续发展,亦是各国政府的基本环境治理任务。理论上,碳税(能源税)是能够以成本有效的方式达到温室气体减排以及促进能源可持续利用的有价值方式。大气污染和能源短缺问题,是中国境内与人们生活密切相关的环境问题,因此,我国未来必然需要开征碳税或能源税。

在碳定价机制的选择上,我国于2017年起已经在全国范围内统一推进碳排放交易机制,但仅以碳交易一种手段并不能有效解决中国碳减排的所有问题。相比碳交易而言,碳税的覆盖面更广、更为公平,在中国国情下,开征碳税具有立法效力更高和征收更为灵活的独特优势。并且,碳税与碳排放交易制度并不是非此即彼的关系,而是可以互补并存的。外国政府已经大量同时采纳碳排放机制和碳税立法的模式。因此,基于现实国情及碳减排的实际需要,现阶段及今后一段时期,我国应统筹考虑碳交易和碳税两种政策手段的并行应用,在进一步完善碳交易的同时择机开征碳税。<sup>②</sup>

对此类收入,可考虑借鉴外国实践的经验,构建收入再循环机制。再循环途径之一:将来自于企业负担的此类收入,全部通过再循环的方式,流回到其被征收的领域。对一国经济与环境的可持续发展而言,一味反对能源企业的排放并没有意义,因为能源与国计民生都有重大意义。我们完全可以通过精密的财政预算,将碳税(能源税)收入的一部分再循环给企业,用于激励企业提高能源使用效率、开发和引进节能减排新技术、开发可再生资源等新能源以及降低企业所承担的职工社保税比重等,从根本上提高企业在国际上的竞争力,并由此抵制国外碳关税的压力。再循环途径之二:将来自于居民负担的碳税(能源税),用于居民环保支出,比如,可以

<sup>①</sup>徐艳、伍月倩:《环境税的开征及其征管的探讨》,《环境科学与管理》2011年第9期。

<sup>②</sup>中国财政科学研究院课题组:《在积极推进碳交易的同时择机开征碳税》,《财政研究》2018年第4期。

用于那些长期生活在雾霾指数榜上有名的石家庄、保定等居民,除了可以用于降低低收入家庭缴纳的采暖费之外,还可以考虑开展供暖设施的更新改造、采纳取暖上的替代性技术,以降低分散供暖引起的硫排放,缓解社会矛盾。这对于我国推进“雄安新区”的建设,也具有一定的“保驾护航”价值。

## 五、结 语

在环境污染与破坏已经成为各国政府基本治理任务的形式下,如果说环境税是最重要的经济治理工具的话,那么环境税收入使用制度作为财税一体化视角下整体构建环境税法律制度的重要内容,是整体构建环境税法的应有之义,有利于更好地发挥环境税在生态文明和美丽中国建设中的重要功能。

环境税收入的使用主要有一般预算、专款专用和收入再循环三种途径,三者各有优劣。从丹麦、瑞典、英国、美国、加拿大等外国环境税收入使用制度的经验来看,主要是在收入中性原则指导下的混合使用模式,尽管专款专用仍然盛行,但收入再循环机制则日益受到青睐。结果证明,外国环境税收入使用制度成功地解决了环境税开征的僵局,对我国环境税的后续改革有着重大的启示作用。

结合环境税收入使用制度的税法原理以及我国国内环境税收入使用的现状,同时借鉴外国经验,本文提出了我国环境税收入使用制度应当坚持的原则,即坚持收入使用问题与环境税改革同步进行并共同纳入顶层设计的原则、坚持以社会整体利益为导向的财政平衡与收入中性原则、坚持税收法定与公众参与原则。同时提出了构建起以分类与混合使用相结合为特征模式下的具体制度:将资源类环境税税收作为一般性财政收入;对环境污染与破坏类收入采取专款专用模式;将碳税(能源税)收入引入收入再循环机制。

环境税收入使用制度的设计方案必然会形成不同的利益分配格局,继而产生不同的社会效果。考虑到环境税收入使用制度具有的收入再分配功能,下一步的任务有二:一是推进体系化的环境税改革,研究环境税的纳税人、征税对象、税率、征税环节、计税依据、征收管理、税收优惠等“大环境税”基本要素;二是通过深入的抽象思考和分析框架,通过实证上的量化分析作为支持,更加具体地论证环境税收入使用途径,以期提出更具可操性和更具合理性的环境税收入使用制度。

### 主要参考文献:

- [1] 陈斌,邓力平. 对我国环境保护税立法的五点认识[J]. 税务研究,2016,(9).
- [2] 李传轩. 中国环境税法律制度之构建研究[M]. 北京:法律出版社,2011.
- [3] 李英伟. 资源税与环境税功能定位辨析——马克思产权理论的分析视角[J]. 经济学家,2013,(3).
- [4] 刘建徽,周志波,刘晔. “双重红利”视阈下中国环境税体系构建研究——基于国际比较分析[J]. 宏观经济研究,2015,(2).
- [5] 王慧. 环境税的理论优势与现实障碍[J]. 华南农业大学学报(社会科学版),2010,(3).
- [6] 张守文. 结构性减税中的减税权问题[J]. 中国法学,2013,(5).
- [7] 中国财政科学研究院课题组. 在积极推进碳交易的同时择机开征碳税[J]. 财政研究,2018,(4).
- [8] 翟继光. 税法原理——税法理论的反思与重构[M]. 上海:立信会计出版社,2011.
- [9] 彭礼堂. 一体化税法基本原则新论[A]. 熊伟. 财税改革的法律逻辑[C]. 武汉:湖北人民出版社,2015.
- [10] 施正文. 落实税收法定原则,完善税收制度体系[A]. 施正文. 中国税法评论[C]. 北京:中国税务出版社,2014.

- [11] 朱为群. 对税收四个基本理论问题的认识[J]. 税务研究, 2016, (1).
- [12] 刘建徽, 周志波, 刘晔. “双重红利”视阈下中国环境税体系构建研究——基于国际比较分析[J]. 宏观经济研究, 2015, (2).
- [13] 高培勇. 尽快启动直接税改革——由收入分配问题引发的思考[A]. 施正文. 中国税法评论[C]. 北京: 中国税务出版社, 2012.
- [14] 陈治. 迈向实质意义的预算法定[J]. 政法论坛, 2014, (2).
- [15] 刘剑文, 熊伟. 财政税收法[M]. 北京: 法律出版社, 2009.
- [16] 程黎, 刘刚. “十二五”时期环境税成为地方主体税种的可能性分析[J]. 宏观经济研究, 2013, (1).
- [17] 许多奇. 落实税收法定原则的有效路径[J]. 法学论坛, 2014, (4).
- [18] 许多奇. 税收法定原则中“税率法定”的法治价值[J]. 社会科学辑刊, 2015, (4).
- [19] 曹静韬. 中国税收立法研究[M]. 北京: 经济科学出版社, 2016.
- [20] 徐艳, 伍月倩. 环境税的开征及其征管的探讨[J]. 环境科学与管理, 2011, (9).
- [21] Heine D, Norregaard J, Parry I W H. Environmental tax reform: Principles from theory and practice to date[R]. IMF Working Paper, WP/12/180, 2012.
- [22] Yildirim K E, Comakli S E. A research on consciousness of tax payers about environmental tax in Erzurum[J]. Journal of Modern Accounting and Auditing. 2013, 9(12): 1687-1694.
- [23] OECD. Taxation innovation and the environment[R]. 2010.
- [24] Regional Economic Models. Inc(REMI). Environmental tax reform in california: Economic and climate impact of a Carbon tax swap[R]. Monday, March 3, 2014.
- [25] Sterner T. Fuel taxes and the poor: The distributional consequences of gasoline taxation and their implications for climate policy[R]. 2012.
- [26] Liu Y, Lu Y Y. The economic impact of different Carbon tax revenue recycling schemes in China: A model-based scenario analysis[J]. Applied Energy, 2015, 141: 96-105.

## On the Construction of China's Environmental Tax Revenue Use System

Ye Lina

(School of Law, Shanghai Lixin Accounting and Finance University, Shanghai 201620, China)

**Summary:** Environmental governance and protection is an important task for governments all over the world. Among them, environmental tax is the most important means for countries to protect the environment by system. However, the Levy of environmental tax often has a direct negative impact on the international competitiveness of pollution-intensive industries and export-oriented enterprises. Meanwhile, it also causes the problem of income redistribution, such as raising the living cost of low-income groups. It may be a good idea to build an environmental tax revenue use system so as to lower or eliminate these negative externalities.

The construction of the environmental tax revenue use system is the core of the overall construction of the environmental tax legal system from the perspective of fiscal and taxation integration, which not only meets the basic requirements of the principles of tax law, but also has the value of law enforcement. As for China, it also has the promotion function of structural tax cuts. At present, China has not yet established a special system for the use of environmental tax

revenue. Instead, environmental protection tax revenue is regarded as local tax revenue, which is included in the general public budget and used by local governments. However, the specific construction of a country's environmental tax revenue use system should not be limited to the existing environmental tax laws and regulations in a country, but should conform to the trend of expanding the scope of environmental tax collection and make predictive research. Therefore, how to construct a systematic system for the use of environmental tax revenue in line with China's actual needs is an urgent task for China to implement the foreseeability of environmental tax legislation.

In theory, the basic ways of using environmental tax revenue include general fiscal revenue to make up fiscal deficits, special funds to solve environmental problems, revenue recycling to reduce the tax burden of other distorted taxes, etc. The implementation effect of the foreign environmental tax revenue use system verifies the necessity of constructing an environmental tax revenue use system. Its basic experience is to take "fiscal neutrality" as the orientation of legislative reform, mostly adopt mixed income use system, special funds are still prevalent, and income recycling mechanism is increasingly favored. There are two enlightenments to our country: first, the system of using environmental tax revenue should become the basic supporting system of environmental tax reform in our country; second, the mechanism of income recycling should become an important part of the environmental tax revenue use system in our country.

The construction of China's environmental tax revenue use system should adhere to the three principles of synchronization of income use and environmental tax reform, including top-level design principle, fiscal balance and income neutrality principle guided by the overall interests of the society, and tax legality and public participation principle. Under the guidance of the above principles, the specific system under the combined mode of classification and mixed use is constructed: resource environmental tax revenue is regarded as general fiscal revenue; environment pollution and destruction income is treated as a special-purpose mode; carbon tax/energy tax revenue is introduced into the revenue recycling mechanism.

**Key words:** environmental tax; revenue use; earmark; revenue recycling

(责任编辑: 倪建文)