

我国资源税制度演化历史 与改革路径研究*

周志波 张卫国

内容提要 党的十八届三中全会明确提出“推进资源税从价计征改革”,我国未来资源税制度改革的方向已然明确,但一些具体操作细节尚待研究完善。本文在分析新中国成立以来资源税制度演进轨迹的基础上,剖析了资源税制改革面临的现实困境,并提出了破解相应难题的建议。本文认为,我国资源税改革应当遵循以下路径:一是坚持从价计征的方向,通过优化税制要素保障市场机制在资源配置中的决定性作用;二是按照租税分流的原则,建立权利使用金制度和资源超额利润税制度;三是按照税收法定的要求,推动资源税立法进程,降低“政府俘获”风险;四是配套完善地方税体系改革,明确资源税在分税制财税体制中的地位。

关键词 资源税 政策演进 税制改革 改革路径

DOI:10.16304/j.cnki.11-3952/f.2015.09.001

我国以新中国成立初期的盐税制度为基础,在20世纪80年代中期正式建立资源税制度,历经多次重大调整,逐步形成了现有的制度框架。当前,包容性发展和生态文明建设已成为我国经济社会发展的主题,现有的资源税制度

在促进资源节约利用和生态环境保护方面难有大的作为,资源税改革已成为政府高层与学术界的共识。党的十八届三中全会关于“推进资源税从价计征改革”的重要论述,为未来资源税改革指明了方向,但资源税改革在具体操作层面的细节尚待深入研究。本文以我国资源税政策演进轨迹作为研究的逻辑起点,分析现行制度框架存在的问题和改革面临的现实困境,并在此基础上提出未来改革的政策建议。

一、我国资源税制度的演进轨迹

资源税,在我国的历史十分悠久,可以上溯至周朝的“山泽之赋”,此后历朝历代在不同程度上都对矿冶资源、盐业资源等课税。但我国现代资源税制度起源于新中国成立初期开征的盐税,大致经历了四个阶段的变革和调整,逐步走向成熟并形成了现有的制度框架。

(一)萌芽阶段(1949—1983年)

1949年11月24日,中央人民政府政务院财政经济委员会(简称中财委)召开第一次全国税务会议,决定将盐税作为一个单独的税种,在全

*本文为国家社科基金重大项目“中国新型城镇化包容性发展的路径设计与战略选择”(批准号:12&ZD100)、国家社科基金项目“不同市场结构下我国环境税效应研究”(批准号:13BJY149)、重庆市社会科学规划(培育)项目“环境税‘双重红利’效应研究”(批准号:2013PYYJ16)、中央高校基本科研业务专项资金项目“中国环境税改革路径研究——基于OECD国家经验”(批准号:SWU1409126)和“环境税防控农业面源污染机制研究”(批准号:SWU1509307)的阶段性研究成果。

国范围内征收。政务院于1950年1月20日颁布了《中央人民政府政务院关于全国盐务工作的决定》，统一全国盐政，确定了盐税征收原则、盐税税额和管理办法。^①1950年1月31日，政务院发布《全国税政实施要则》，正式将盐税单独列为一个税种；3月8日，中国盐务总局正式成立，负责全国范围内盐的生产和盐税征管。从1958年7月1日起，盐税征收工作由盐务部门移交给税务部门。此后，盐税经历了多次调整，但最大的一次调整是1973年将盐税作为一个税目并入工商税。

这一时期的盐税具有三大特点：一是由实物形式的税收逐渐转变为货币形式的税收。最初的盐税税率以粮为标准，由中央统一分类分区等差核定，之后调整为从量定额征收货币。^②二是盐税完全作为中央税，由财政部统一调度使用，且占全国税收收入的比重较高。三是在计划经济体制下，盐的产、供、销都由政府指令性计划确定，因而盐税的规模可以通过政府人为地控制。

新中国成立初期至“利改税”以前的盐税主要是为解决战后财政资金困难而设立的。总体而言，这一时期的盐税筹集了大量比较稳定的收入，为社会经济的快速恢复作出了较大的贡献，但也存在局限性。一方面，这一时期的资源税实际上就是盐税，征税范围仅限于实行国家专卖且价格弹性和收入弹性都很低的盐，并未考虑对其他矿产类资源征税，在很大程度上造成了横向税收不公的问题。另一方面，作为资源税的盐税，其首要功能是筹集财政收入，并未考量其调节经济

和促进盐业资源节约利用的作用。

(二)初步建立阶段(1984—1993年)

20世纪80年代初，我国正处于“拨乱反正”之后的经济发展时期，国家财政资金严重匮乏。同时，国家开始重新审视税收与国有企业利润之间的关系，开始进行“利改税”的探索。在财政缺钱和“利改税”的背景下，资源税应运而生。1984年9月18日，国务院颁布《资源税条例(草案)》，决定从当年10月1日起开征资源税，以调节开发自然资源的企业和单位因资源结构、开发条件等禀赋差异造成的资源级差收入，妥善处理国家与企业之间的资源收益分配关系。不过，当时的征税范围仅限于原油、天然气、煤炭、铁矿石，其他矿产品暂缓征收资源税，征收基数是销售利润率超过12%的部分，征收方式为超率累进，表1为1984年资源税税率结构。

自1984年至分税制改革这段时期，资源税制度经历了多次调整，但最主要的一次调整是1986年将煤炭资源税由从价计征改为从量计征。^③这一时期的资源税制度呈现出以下几个特点：一是税收模式上属于利润型资源税，计税依据为资源企业和单位开采资源获得的超额利润。二是税收功能定位在调节资源级差收入，特别强调税收公平，销售利润越高其资源税税率也就越高。

1984年开征的资源税，实际上是当时财政缺钱的产物，但在客观上也发挥了经济和社会功能，这属于资源税制度设计的“意外收获”。在经济层面上，由于实行多级超率累进税率，资源税能够充分发挥“经济自动稳定器”的功能。在

表1 1984年资源税税率结构

| 销售利润 | 适用税率 |
|--------------|--------------------------|
| 12%(含)以下 | 不缴纳资源税 |
| 超过12%至25%的部分 | 按销售利润率每增长1%、税率增长0.5%累进计算 |
| 超过20%至25%的部分 | 按销售利润率每增长1%、税率增长0.6%累进计算 |
| 超过25%的部分 | 按销售利润率每增长1%、税率增长0.7%累进计算 |

资源行业发展形势好的时期,资源企业利润较高,适用较高的税率,能够在一定程度上抑制资源行业过热的趋势;在资源行业不景气的时期,资源企业的利润相应下降,适用较低的税率,可以起到减税的作用,促进资源行业复苏。在社会层面上,超率累进的资源税一方面可以有效地促进行业利润平均化,实现税收公平目标;另一方面,对于抑制过度开采行为、促进资源节约和环境保护具有一定的作用。但是,这一时期的资源税制度也存在比较明显的缺陷。一是征税范围较窄,仅对原油、天然气、煤炭和铁矿石征税,在一定程度上仍然存在税负横向不公平的问题,也不利于促进资源环境政策目标的达成。二是多级次的超率累进税率虽然有利于纵向公平,但计算比较复杂,税收成本较高,这也是1986年煤炭资源税改为从量定额征收的重要原因之一。三是纳税地点为资源企业所在地,可能造成税源和税收的背离问题。

(三)成型阶段(1994—2009年)

自20世纪80年代以来,中央政府财政收入比重持续下降,而地方财政相对宽裕。为提高中央财政比重并妥善解决中央与地方的税权划分问题,我国启动了一次影响深远的税收制度改革,

即分税制改革,资源税制度在此次改革中更加完善。1993年12月25日,国务院发布《资源税暂行条例》,于1994年1月1日起正式施行。此次改革奠定了我国现行资源税制度的框架,此后一直保持相对稳定。当然,政府在这期间(主要是2000年以后)也在资源税税额标准、减免税优惠等方面进行过一些微调,如表2所示。

1994年分税制改革建立的资源税制度主要实现了两大转变。一是由中央税转变为地方税。为了弥补分税制改革对地方税权的“侵占”,中央将除海洋石油资源税外的其他资源税收入划归地方收入。二是由利润型资源税转变为产出型资源税。1994年以前,除煤炭外,原油、天然气、铁矿石都按照超额利润累进征收资源税;1994年改革后对所有资源税目实行从量征收。总体而言,1994年的资源税改革在当时的历史条件下是成功的。第一,此次改革基本解决了国家的身份问题,明确划分了租和税的关系。^④改革明确界定了资源税是国家基于政治权力参与资源产品剩余价值分配的一种形式,区分了国家基于资源所有权而取得的资源补偿收入或资源利润收入,将征税范围扩大至盐、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和其他非金属矿原矿。第

表2 2003—2009年我国资源税制度调整情况

| 年份 | 调整内容 |
|------|--|
| 2003 | 石灰石、大理石的单位税额分别调至0.5—3元/吨、3—10元/立方米 |
| 2004 | 煤炭:陕西、青海、内蒙古、山西调高税额 |
| 2005 | 1、煤炭:安徽、宁夏、重庆、贵州、福建、山东、云南、河南调高税额 2、石油:幅度税率调高为14—30元/吨 3、天然气:幅度税率调高为7—15元/千立方米 |
| 2006 | 1、煤炭:江苏、湖南、四川、江西、吉林、辽宁、甘肃、湖北、河北、广西、陕西、内蒙古、广东调高税额 2、矿原矿:取消有色金属矿原矿减征30%的优惠政策,对冶金矿山铁矿石减征40%税额,调高锰、钒矿石税额 3、开征石油特别收益金 |
| 2007 | 1、煤炭:焦煤调为8元/吨 2、矿原矿:提高三类矿石(铅锌矿、铜矿和钨矿)的单位税额 3、盐:实施减税的优惠政策 |
| 2008 | 矿原矿:提高硅藻土和玉石、磷矿石、膨润土、沸石和珍珠岩的单位税额 |
| 2009 | 煤炭:新疆调高税额 |

二,此次改革更加有利于税收征管。将资源税改为从量计征,既降低了税务机关的征管难度,又减少了企业的计算困难,有效降低了税收征管成本和纳税遵从成本。但是,随着经济社会的发展,1994年资源税制度暴露的问题越来越多。一是从量定额征税不能反映资源产品的价格变化。自1994年以来,我国资源产品价格持续上涨,但资源税税额标准并未相应提高,政府不但未能分享资源市场繁荣带来的收益,反而由于其他税种的快速增收弱化了资源税的地位。二是税率过低使得资源产品价格偏低,导致企业在使用生产要素时产生了替代效应和收入效应:一方面,相对于其他生产要素,资源产品价格低激励了企业用资源投入替代其他要素投入;另一方面,低价格提高了企业的实际购买力,增加了对资源产品的购买。这导致了严重的资源浪费,使得企业的发展过分依赖于资源开发和投入,在一定程度上阻碍了技术创新。鉴于这些问题,理论界和实务界要求改革现行资源税制度的呼声越来越高。

(四)改革阶段(2010年至今)

早在2007年,资源税改革的方案就已经提交国务院审议。但由于当时通货膨胀压力较大、宏观经济过热,改革被暂时搁置。直到2010年6月1日,新疆率先进行原油、天然气资源税从价计征试点,标志着资源税改革取得重要突破。^⑤同年12月1日,原油、天然气资源税从价计征改革试点由新疆扩大至内蒙古、甘肃、四川、青海、宁夏等西部12个省区。2011年10月10日,国务院正式发布《关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》,要求从11月1日起将原油、天然气从价计征改革推向全国。与此同时,资源价格机制改革也正式启动。2012年,在两广地区开展天然气价格形成机制改革试点;2013年,在部分地区实施了部分金属和非金属矿资源税从价计征改革试点。2014年,作为改革重头戏的煤炭资源税改革取得突破性进展,自12月1日起,煤炭资源税全面实行从价计征,税率为2%—10%,同时清理相关收费基金。^⑥与此同时,国家还对原油、天然气资源税费制度进行了调整,主要是将矿产资源补偿费费率降为零,将资源税适用税率由5%提高至6%。^⑦表3为2010—2014

表3 2010—2014年资源税制度改革情况

| 年份 | 改革内容 |
|------|--|
| 2010 | 1、新疆率先试点原油、天然气资源税从价计征改革,税率为5%,并对高含硫天然气、三次采油、稠油和高凝油实施综合减征率政策 2、资源税改革试点扩围,西部12省区的煤炭、石油和天然气资源税由从量计征改为从价计征 |
| 2011 | 1、煤炭:提高了部分煤炭产品的税率 2、石油天然气:在全国范围内实行从价计征改革,对中外合作企业的矿区使用费改为征收资源税 |
| 2012 | 1、铁矿石:自2012年2月1日起,铁矿石资源税调整为减按规定税率的80%征收 2、天然气:在两广地区开展天然气价格形成机制改革试点 |
| 2013 | 自2013年1月1日起,在部分地区实施部分金属和非金属矿资源税从价计征改革试点 |
| 2014 | 1、自2014年1月1日起,资源税部分税目税额调高:(1)岩金矿石:一至七等矿山每吨税额分别调整为10元、8元、7元、6元、5元、4元、3元;(2)磷铁矿:税额调整为每吨4元 2、自2014年12月1日起,煤炭资源税改革:(1)改革煤炭资源税计征方式,由从量定额改为从价定率;(2)实行2%—10%的浮动比例税率,由各省、市自行确定适用税率;(3)取消煤炭矿产资源补偿费及部分各地方政府收费基金项目 3、自2014年12月1日起,原油、天然气资源税调整:(1)原油、天然气矿产资源补偿费费率降为零;(2)资源税适用税率由5%提高至6%;(3)对稠油、高凝油和高含硫天然气资源税减征40%,对三次采油资源税减征30%,对低丰度油气田资源税暂减征20%,对深水油气田资源税减征30%;(4)对中外合作油气田及海上自营油气田资源税征收管理作出调整 |

年间我国资源税制度的调整情况。

这一阶段的资源税制度在改革试点中发展,并逐步走向完善。改革的基本方向是比较明确的,即改从量定额的征收方式为从价定率,扩大征税范围,并适当提高税率。但是,这一阶段的资源税改革也存在一些不足。一是改革涉及深刻的利益调整,遭遇来自各方的阻力,存在“政府俘获”现象。例如,对原油、天然气实行从价计征改革的同时,“两桶油”成功地说服政府调高石油特别收益金起征点,使得资源税增加的同时,石油特别收益金以更大的幅度降低。二是新一轮的资源税改革选择在我国经济进入中低速增长的“新常态”时期实施,政府需要考量经济、政治和社会各方面的因素,改革面临诸多压力。

二、资源税制度改革面临的现实困境

1994年分税制改革搭建了我国现代资源税制度的基本框架,此后经历了原油、天然气和煤炭资源税从价计征改革等重大调整,但很多问题也逐渐暴露出来,让当前资源税改革面临四大现实困境。

(一)限制了市场对资源配置的决定性作用

第一,资源税征税范围过窄,有悖于市场经济公平公正的原则。目前,仅对原油、天然气、煤炭、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿、其他非金属矿原矿、盐等列举资源产品征收资源税,而将水、珍稀动植物、土地、森林、草场等自然资源排除在征税范围之外。这种制度安排存在两种效应:一是替代效应,即选择性的征税政策人为地造成资源产品税负不公,在客观上鼓励了用不征税资源替代征税资源,扭曲了企业的经济决策;二是收入效应,即这种制度设计不仅让国家放弃了部分资源产品的税收权利,还鼓励了对不征税产品的过度使用,造成比较严重的资

源浪费问题。

第二,资源税多数税目实行从量计征,难以反映市场机制运行的结果。除原油、天然气和煤炭资源税陆续实现从价计征改革外,其余税目仍然实行从量定额征收资源税。实际上,各类资源产品的市场价格整体波动幅度一般较大,征收从量税难以发挥资源税“经济自动稳定器”的功能。在经济繁荣高涨、资源投入增加、资源价格攀升的时期,国家既不能因经济增长、资源产品价格上涨获得额外的税收收益,也不能对过度膨胀的资源需求起到一定的抑制作用,以达到保护环境、节约资源的目的。而在经济疲软下行、资源投入减少、资源价格低迷的时期,资源税又无法对要素成本进行有效调节,从而促进经济恢复。

第三,资源税税率整体偏低,人为扭曲了资源价格形成的市场机制。长期以来,国家采取人为压低资源产品和农产品价格的方式推进工业化进程,对资源产品的价格进行诸多管制,使得资源价格长期低于其社会成本,同时对资源产品征收很低的资源税,让生态环境承担部分发展成本。这种制度安排在客观上加速了经济发展,但也存在诸多后遗症。一是自然资源被过度开采使用,对生态环境造成很大的压力,经济的发展付出了沉重的资源环境代价。二是经济增长对要素投入增加形成路径依赖,在一定程度上阻碍了技术创新,不利于经济转型和结构升级。但最深层次的影响则是阻碍社会主义市场经济体制的完善,对发挥市场在资源配置中的决定性作用形成制度羁绊。如果资源产品的价格形成机制、税收制度体系都不是市场化导向的,微观市场主体的资源要素投入决策就不能反映市场机制运作的结果,整个经济也就缺乏市场化的微观基础。^⑥

(二)调节资源级差收入的税种定位不能体现国家政治权力和经济权利的差别

不论是1984年正式建立资源税制度,抑或

是1994年分税制改革,再到后来的原油、天然气和煤炭资源税改革,都将调节资源级差收入作为资源税的一个重要目标。现代公共财政理论认为,税收是国家基于政治权力参与社会产品分配的一种制度安排,体现的是作为国家代理人的政府与纳税人之间的一种管理与被管理关系,收费(租金)则是国家基于经济权利取得的收入。实际上,矿产资源补偿费、矿区使用费、采矿权使用费以及各级地方政府设置的资源收费项目等都属于资源收费(租金),是基于国家经济权利、让渡资源使用权而取得的收入,在调节资源级差收入方面具有很大的弹性和很强的作用。

资源级差收入是资源租的一种,资源租又有绝对资源租与级差资源租两种形式,前者因国家对资源的垄断而产生,后者由资源禀赋各异而形成,两者都源于国家对资源的所有权,是作为资源所有者的国家与作为资源开采使用者之间平等交易的结果,体现的是国家的经济权利。因此,用资源税调节资源级差收入,在理论上存在缺陷,混淆了国家政治权力所有者和自然资源所有者的两种不同身份。

(三)资源税在分税制财税体制中的定位存在偏差

根据分税制改革的制度安排,除海洋石油资源税作为中央收入外,资源税被划入地方税,其收入由地方政府享有。^⑨在完善地方税体系的宏观背景下,理论界和实务界存在一种流行甚广的观点,认为在推进“营改增”的同时,可以全面推进资源税从价计征改革,并扩大征税范围、适当提高税率,将资源税培育为地方主体税种。在资源私有化或者资源丰富的国家,这种制度安排有其合理性,但在我国,如果“营改增”以后不对增值税分成比例进行调整,资源税作为地方主体税种缺乏可行性。第一,资源税作为地方税种与资源全民所有制在理论上存在冲突。我国《宪法》明确规定,矿藏、水流、森林、山岭、草原、

荒地、滩涂等自然资源都为国家所有,作为国家代表的中央政府理应享有自然资源税收的收益权。第二,我国自然资源分布极不均衡,资源税作为地方税种会造成省际横向税收分配失衡。以煤炭为例,其探明储量的80%集中分布在北方,其中,华北地区则集中了64%的储量;而石油探明储量的98%左右分布于北方地区。将资源税作为地方收入,使得资源丰富的省市获得了一笔可以自由支配的税收收入,而作为资源主要消费地的其他省市在承担资源税税负的同时却无法分享资源税收入。以2013年为例,甘肃省资源税收入19.5亿元,占地方税收的比重为4.9%,占九个地方税种^⑩收入的比重为21.7%;而重庆市资源税收入仅为8.4亿元,占地方税收的比重为0.82%,占九个地方税种收入的比重为1%左右。第三,将资源税作为地方主体税种,会造成资源节约利用的“负激励”。地方政府为了追求短期税收收益,可能纵容破坏性开采自然资源的行为,给生态环境造成巨大压力,影响经济社会可持续发展,不利于形成资源节约型、环境友好型产业结构。第四,我国资源税征税范围整体偏窄,收入规模太小,不足以支撑地方财政收入。以2014年为例,全国资源税收入共计1083.66亿元,占全国地税收入的比重仅为2.11%。除山西、陕西、内蒙古、新疆等少数资源大省外,资源税整体规模难对地方政府税收收入造成明显影响,即便全面实施从价计征改革,将整体税负提高1倍,资源税也难以成长为地方主体税种。表4为2011—2014年全国部分省市资源税收入情况。

(四)改革过程中存在“政府俘获”现象

我国的资源税改革从一开始就未能摆脱“政府俘获”^⑪的魔咒,部分决策包含了对各利益集团的妥协,未能真正体现资源税改革的初衷,影响促进资源节约和环境保护的政策目标的实现。这些问题主要体现在两个方面:

第一,原油、天然气资源税改革以不提高国

表4 2011—2014年全国部分省市资源税收入情况

| | 2011 | | 2012 | | 2013 | | 2014 | |
|-----|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| | 资源税收入 (亿元) | 占地稅比重 (%) | 资源税收入 (亿元) | 占地稅比重 (%) | 资源税收入 (亿元) | 占地稅比重 (%) | 资源税收入 (亿元) | 占地稅比重 (%) |
| 全国 | 598.96 | 1.80 | 904.3 | 2.14 | 1005.72 | 2.13 | 1083.66 | 2.11 |
| 北京 | 0.3 | 0.01 | 0.80 | 0.03 | 0.82 | 0.03 | 0.78 | 0.02 |
| 天津 | 2.64 | 3.13 | 31.55 | 3.39 | 29.44 | 2.76 | 28.35 | 2.30 |
| 重庆 | 8.01 | 0.98 | 8.69 | 0.96 | 8.39 | 0.82 | 9.7 | 0.84 |
| 广东 | 12.21 | 0.31 | 31.35 | 0.97 | 33.15 | 0.65 | 33.9 | 0.59 |
| 湖北 | 10.13 | 1.25 | 12.43 | 1.06 | 16.23 | 1.15 | 18.83 | 1.14 |
| 辽宁 | 68.83 | 4.64 | 86.67 | 5.45 | 89.62 | 3.85 | 73.92 | 3.55 |
| 内蒙古 | 56.81 | 6.86 | 68.10 | 6.71 | 70.64 | 6.45 | 72.70 | 6.38 |
| 山西 | 38.76 | 5.18 | 43.78 | 4.57 | 51.65 | 4.85 | 58.90 | 5.99 |
| 陕西 | 49.44 | 6.47 | 61.59 | 6.22 | 78.77 | 7.32 | 84.90 | 7.72 |
| 新疆 | 65.01 | 12.28 | 69.35 | 10.58 | 71.74 | 9.29 | 78.17 | 9.75 |

注：①资源税收入包含海洋石油资源税数据；②2014年资源税数据来源于国家税务总局2015年初税收快报，可能与最终核算数据存在少许差别。

资料来源：2012—2014年《中国税务年鉴》和国家税务总局2015年初税收快报

有垄断资源企业整体税费负担为前提。一方面，在油气资源税从量改从价计征的同时，国家提高了石油特别收益金的起征点。2006年3月25日，国务院决定对石油开采企业销售国产原油因价格超过一定水平所获得的超额收入征收石油特别收益金，但为配合原油、天然气资源税从价计征改革，财政部决定自2011年11月1日起将石油特别收益金的起征点由40美元每桶调高至55美元每桶，基本抵消了资源税税负上升的影响。另一面，在提高资源税税负的同时又保留了诸多税费减免优惠。国家对油气田企业实行一系列税收优惠政策，显著降低了企业的实际资源税负水平。油气田企业资源税按5%的税率征收^①，但随着综合减征率逐年提高，其实际资源税负率远低于5%。^②综合考虑石油特别收益金起征点提高和各种优惠政策的影响，油气田企业的实际税费总负担还略有下降。

第二，煤炭资源税改革^③考虑了过多的政治因素。此次煤炭资源税改革方案是多方博弈、相互妥协的结果，“政府俘获”的成分较重。一方

面，2%—8%的幅度比例税率体现了地方政府对中央政府的“俘获”，过大的税率幅度是中央向地方妥协的结果。全国煤炭资源分布极不均衡，各省市从煤炭资源中获取的财政收入规模和比例差别很大。对山西、陕西、新疆、内蒙古等产煤大省而言，煤炭税费收入是政府财政收入的重要来源^④，而对北京、上海、广东等东部发达省市而言，很少有来自煤炭行业的税费收入。为了减少煤炭资源税改革在地方政府层面的阻力，中央政府通过制定2%—10%的幅度比例税率默认了部分省市的资源依赖型财政利益，原有的煤炭收费项目的收益可以通过“换名”和提高税率的方式得以保留。另一方面，此轮煤炭资源税改革方案体现了煤炭行业对政府的“俘获”，削弱了煤炭资源税改革的意義。资源税改革的一个重要目标就是推动技术创新，促进资源节约和环境保护。但煤炭资源税改革以不增加煤炭行业宏观税费负担为前提，资源税实际上沦为政府获取财政收入的一种手段和工具，无法通过市场机制对企业形成有效的创新激励，更难以

在促进资源节约和环境保护、加快经济转型和结构升级方面有大的作为。

三、我国资源税改革的政策建议

(一)按照租税分流原则,完善资源税费制度体系

从国际实践看,澳大利亚、俄罗斯、美国、巴西、智利等资源大国都在普遍开征资源税的基础上,建立了权利使用金(royalties)制度,明确区分了基于政治权力的资源税和基于经济权利的资源租。^⑥目前,我国在对资源产品开征资源税的同时,中央和地方政府还分别设立了包括行政事业性收费、政府性基金、生产经营管理收费等在内的诸多资源收费项目。资源税和资源费的功能定位存在偏差,资源税费体系尤其是收费体系管理比较混乱。^⑦不论是1984年“利改税”还是1994年分税改革,都将调节资源级差收入作为资源税的一大功能,而资源级差收入本身属于资源租的范畴,应当属于资源收费调节的对象;石油特别收益金在本质上属于税收,但却采取了“费”的形式。因此,我国资源税改革的首要任务就是要按照租税分流的原则,厘清资源税和资源收费的界限,并在此基础上完善资源税费制度体系。一是要将资源税调整的对象严格限定在作为政治权力主体的国家与企业之间资源收益的分配关系之内,把调节资源级差收入的包袱卸载下来。二是借鉴发达国家的做法,在全面清理整合中央和地方资源收费制度的基础上,建立统一规范的权利使用金制度,调整作为经济权利主体的国家与企业之间在资源收益分配方面的平等关系。一方面,可以充分发挥权利使用金调节资源级差收入的作用,最大限度地保障国家获得资源收益,并有效促进不同地区、不同资源企业间的收费负担公平。另一方面,能够从制度机制上规范资源收费制度,为推进资源税改革腾挪足够的操作空间,并有利

于减少资源领域的腐败问题,保障国家的资源利益。

(二)加快推进资源税从价计征改革,建立复合型资源税制度

从价计征是我国资源税改革的基本方向,但出于经济、政治等多方面因素的考虑,国家推进资源税从价计征改革的进程整体上比较缓慢。资源税改革启动4年以后,2014年12月1日在煤炭行业取得了突破,迈出了资源税改革最难的一步。自此,原油、天然气、煤炭等三大能源产品实现了资源税从价计征的全覆盖,为进一步推进资源税改革奠定了良好的基础。今后,国家应当加快改革进度,尽快实现资源税所有税目从价征收,一方面使资源税制度体现国家节约资源、保护环境的宏观政策导向,发挥资源税推进生态文明建设的作用;另一方面使资源税各税目之间的税负基本平衡,促进横向税收公平。

更为重要的是,针对大型企业垄断资源行业获得超高额利润、资源行业外资比例提高造成资源利润大量外流等问题,国家应当在加快推进从价计征改革、完善现有资源税制度的同时,对利润超过一定标准的垄断型资源企业开征资源超额利润税,建立复合型资源税制度^⑧,确保国家从资源开采、矿产升值中获得更多的收益。目前,越来越多的国家都建立或尝试建立复合型资源税制度,一般都采用产出型与利润型相结合的模式,前者主要解决筹集财政收入、补偿资源开采社会和环境成本,后者更加强调收入调节功能。例如,2012年,澳大利亚在原海洋石油租赁税的基础上,新开征了矿产资源租赁税,税率高达30%,征税对象为年利润超过一定金额的大型矿山企业。澳大利亚等国家的实践为我国的资源税改革提供了有益的借鉴,石油特别收益金制度则是未来复合型资源税制度的基础和突破口。

我国现行石油特别收益金的征收对象为销

售国产原油价格超过一定标准而获得的超额收入,如能将其改造为资源超额利润税,并逐步扩围至油气资源之外的资源产品,可以获得多方面的改革红利。一是有效规范政府非税收入,完善财政预算管理体制。石油特别收益金作为一种实质上的税收,应当明确以税收的形式开征,这样有利于规范政府财政收支行为。二是有效增加政府从资源产品中获得的收益,充实财政实力。现行石油特别收益金实行20%—40%的超额累进征收率,如能改造为资源超额利润税并对多种资源产品广泛征收,可以为国家聚集大量收入。三是对资源企业凭借垄断实力获得的超额利润进行惩罚,有助于促进税收公平,为国家调节收入分配提供支持。四是对资源企业的超额利润进行再分配,可以有效减少因外资涉足国内资源行业而造成的巨额资源收益外流,维护国家的资源收益权利。

(三)优化资源税制要素设计,确保市场机制在资源配置中的决定性作用

资源税改革应当坚持市场化导向,通过优化税制要素设计,保障市场机制在资源配置中的决定性作用。一是扩大资源税征税范围,促进资源产品横向税收公平。将尽可能多的资源产品纳入征税范围,对水、土地^⑩、森林、草场、珍贵药材、珍稀动植物等自然资源普遍开征资源税,进一步完善矿产品资源税征税制度,明确非列举矿产品和不常见矿产品的具体征税办法,确保稀缺的自然资源在被消耗的过程中其社会成本能够在税收上得到一定的反应,尽量减轻资源税制度对市场经济的扭曲效应。二是实施资源税动态税率制度,更好地发挥资源税“经济自动稳定器”的功能。从总体上看,资源产品的价格对国内外市场供求变化非常敏感,周期性波动较大。^⑪而资源产品作为最基本的生产要素,对于微观经济主体的生产经营具有重要影响,资源税则可以通过影响资源价格对宏观经济形成强有力的调控作用。因此,建议对部分市场价

格波动较大的资源产品实行动态税率,每年由财政部、国家税务总局确定具体适用税率。在宏观经济高涨时期,可以通过提高资源税税率,在一定程度上抑制经济过热形势;而在宏观经济低迷时期,则可以适当降低资源税适用税率,减轻企业负担,促进经济自我恢复。三是调整资源税计税依据,充分反映资源开采使用的社会成本。很多资源一旦开采使用就不可能再恢复,建议改变以开采销售量或移送使用量为计税依据的办法,按照资源产品的开采数量计征资源税。

(四)坚持税收法定原则,降低“政府俘获”风险

一是坚持税收法定,推进资源税立法。在依宪治国和依法治国的大背景下,财税体制改革必须充分体现社会主义法治要求,彰显税收的法治权威。目前,我国税收领域的实体法仅有《企业所得税法》、《个人所得税法》、《车船税法》,其他税种的征税依据都以国务院行政法规的形式存在,与落实依法治税、税收法定的要求尚有较大差距,也不利于我国社会主义税收法制体系的完善。因此,在加快资源税改革的同时应当推进资源税立法工作,将资源税各税制要素以法的形式确立下来。在资源税立法过程中,应当广泛征求社会各界意见,确保公开透明,有效防范立法过程中的“政府俘获”风险。

二是要清理资源税费优惠政策,防范资源垄断集团的“政府俘获”问题。在原油、天然气和煤炭资源税从价计征改革的同时,国家制定了诸多的税收优惠政策,给垄断型资源企业集团留下了较大的税收筹划空间,造成了“政府俘获”问题。例如,对开采原油过程中用于加热、修井的原油免税,给油气田企业通过免税政策降低税收负担提供了一定的操作空间。再如,原油资源税从价计征改革后,以购销双方的结算价(不含税)而非基准价(国际油价)为依据计税,结算价与基准价之差额为贴水数额,贴水给油气田企业留下了足够的“税收筹划”空间。因此,

建议下一步对资源税费优惠政策进行全面清理,切实防范“政府俘获”风险,确保资源税改革目标的有效达成。

(五)调整资源税收入归属,配套完善地方税体系

一是综合考虑资源税税种特点,将其调整为中央税或中央地方共享税。在实践上,将资源税作为地方税种,充分照顾了资源出产地区尤其是欠发达地区的税收利益。但在理论上,资源税作为地方税至少需要三个条件:一是资源分布比较均衡,二是资源在相当长的一段历史时期内不会面临枯竭的问题,三是资源税在地方政府收入中占据较大比重,但这三个条件都不成立。因此,为了推进国家财税体制的科学化,促进税收横向分配公平,建议国家将资源税调整为中央税或者中央地方共享税。

二是配套推进其他税种改革,完善地方税体系。一方面,要全面实施结构性减税,适当降低流转税比重,为资源环境相关税种改革预留操作空间,为生态文明建设奠定基础。具体而言,当前增值税税率整体偏高,造成流转环节税负较重,市场扭曲问题较大,可以将增值税普通税率17%统一降至13%,在有效降低流转税税负的同时,通过简并税率提高增值税效率。另一方面,在“营改增”的大背景下,积极推进地方税体系建设,提高地方政府税收分成比例,保障地方政府与事权相对应的财权,也为调整资源税收入归属提供支撑。从现有的制度框架看,在将消费税、车辆购置税调整为地方税的前提下,有两种比较可行的方案:一是取消“营改增”过渡性税收分成政策,统一将中央地方增值税分成比例调整为5:5;二是“营改增”之后不调整收入分成比例,而将企业所得税全部划归地方政府。

注释:

①该《决定》规定,为照顾财政需要,采取“提高税额”与“税不重征”的方针,从量核定,就场征

收。各区税额为:东北每担征高粱175斤,西北土盐每担征小米80斤,潞盐每担征小麦90斤,华东淮南盐每担征大米80斤,除内蒙古税额另定外,其他各地盐税每担一律征小米(或大米)100斤。为了鼓励生产和出口,工农业用盐及出口盐全部免税,渔业用盐按食盐税率30%征收。

②1950年6月1日,中财委发出《关于减半征收盐税的决定》,同时公布对盐商库存重税盐损失补偿办法。税率调整为:沪、淮、鲁、浙、闽地区7元/担,广东、广西、东北、内蒙古地区6元/担,山西运城潞盐、西南地区井盐5元/担,西北地区湖盐3元/担。

③1986年9月25日,财政部发布《关于对煤炭实行从量定额征收资源税的通知》,决定将煤炭资源税的征收办法,由按应税产品销售利润率超率累进计算征收,改为按实际销量定额征收。

④但此次改革将资源税作为调节资源级差收入的一种手段,仍然未能完全解决国家基于政治权力和经济权利的资源收益的划分问题。

⑤根据中共中央国务院新疆工作座谈会关于在新疆率先进行资源税改革的决定精神,经国务院批准,财政部、国家税务总局下发《新疆原油天然气资源税改革若干问题的规定》,决定自2010年6月1日起,在新疆开展原油、天然气资源税从价计征改革试点。

⑥2014年9月29日召开的国务院第64次常务会议决定,自2014年12月1日起实施煤炭资源税从价计征改革,同时清理相关收费基金。2014年10月9日,财政部、国家税务总局发布《关于实施煤炭资源税改革的通知》(财税[2014]72号),对煤炭资源税的计征方法、应税销售额计算、减免税优惠、征收管理等进行了明确规定。清理的相关收费项目,主要是煤炭矿产资源补偿费率降为零,停止针对煤炭征收价格调节基金,取消山西煤炭可持续发展基金、青海原生矿产品生态补偿费、新疆煤炭资源地方经济发展费等,取缔省以下地方政府违规设立的涉煤收费基金等。作为改革的配套制度,山西自2014年12月1日起全部取消对相关企

业的煤炭、焦炭公路运销管理行政授权,全部撤销省内煤炭、焦炭公路检查站和稽查点。

⑦2014年10月9日,财政部、国家税务总局发布《关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知》(财税[2014]73号),决定将原油、天然气矿产资源补偿费率降为零,相应将资源税适用税率由5%提高至6%。同时,对中外合作油气田及海上自营油气田资源税征收管理方式进行了调整:开采海洋或陆上油气资源的中外合作油气田,在2011年11月1日前已签订的合同继续缴纳矿区使用费,不缴纳资源税;自2011年11月1日起新签订的合同缴纳资源税,不再缴纳矿区使用费;开采海洋油气资源的自营油气田,自2011年11月1日起缴纳资源税,不再缴纳矿区使用费。

⑧资源投入决策主要取决于要素价格,而要素价格由要素市场和税收等制度共同决定。

⑨实际上,1994年的分税制改革是中央财政缺钱的产物,其首要目的在于解决中央地方税收分配失衡、中央财政吃紧的问题。地方政府原有的很大一部分税收划归中央,大大提高了中央财政比重,增强了中央对地方的控制力。为了对地方政府的税收“损失”进行一定程度的弥补,并考虑资源产地主要位于落后省市的实际情况,国家在扩大资源税征税范围后将其收入划归地方,在一定程度上减小了分税制改革在政治上的阻力。

⑩九个地方税种包括:资源税、城镇土地使用税、房产税、契税、耕地占用税、烟叶税、印花稅、车船税、土地增值税。

⑪所谓“政府俘获”,是指经济利益集团通过“绑架政府”、利益输送等方式让政策制定者作出有利于自身的决策,其本身是权力寻租的一种高级形式,是资本和权力相互勾结渗透的结果。

⑫自2014年12月1日起,原油天然气资源税税率上调为6%,此前一直按5%的税率执行。

⑬根据周莉和汤贡亮(2013)的统计,新疆各油田企业平均综合减征率由2008年的0.46%上升到2009年的0.51%,实际征收率从2008年的4.54%降低到2009年的4.49%。

⑭2014年10月11日,财政部、国家税务总局发布《关于实施煤炭资源税改革的通知》,决定自12月1日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征改革,税率幅度为2%—10%。

⑮以山西省为例,煤炭领域的中央批准行政事业性收费15项、国定政府性基金6项、省定经营服务性收费2项、其他收费3项;而北京、上海几乎没有煤炭资源,相关资源税费收入几近于零。

⑯现代公共财政理论认为,资源税是国家基于政治权力参与资源剩余产品分配的手段,而资源租则是国家基于经济权利(资源所有权)分享资源收益的方式。

⑰过多的资源收费项目带来了很多问题。多种收费项目造成资源企业非税负担较重,一方面存在“重复收费”的问题,挤压了企业经营的利润空间,另一方面也造成了“税费结构倒挂”,限制了资源税进一步提高税率的政策空间,这也是造成我国资源税从价计征改革进展缓慢的重要原因之一。同时,原本属于同一性质的收入通过不同形式的收费项目实现,地方政府有“免费搭车”收费之嫌,且由于各类收费项目运作不够公开透明,容易滋生腐败问题。

⑱所谓复合型资源税制度,是指将产出型、利润型、财产型资源税中的两种及以上的模式结合起来,建立一个双重或多重征收的资源税体系。我国现行资源税实际上是产出型资源税,在本质上属于流转税,石油特别收益金实际上是一种以非税形式表现的利润型资源税,在本质上属于所得税。

⑲可以通过改革耕地占用税、城镇土地使用税制度,整合针对土地征收的税种,并将土地资源作为资源税的一个税目。

⑳以煤炭为例,我国动力煤市场在2009—2012年间,年度波幅分别为43.5%、26.8%、14.4%和30.8%,平均波幅为28.9%。

参考文献:

①郭正忠:《中国盐业史(近代、当代编)》,人民出版社1997年版。(下转第49页)

商务进出口交易规模比例失调的状况。

参考文献:

①曹淑艳、李振欣:《跨境电子商务第三方物流模式研究》,《电子商务》2013年第3期。

②陈云波:《在国际电子商务发展趋势下的中国跨境电子商务发展趋势探讨》,《商》2013年第13期。

③程瓯、刘传江:《电子商务对国际贸易的影响及对策》,《光明日报》2014年5月17日。

④鄂立彬、黄永稳:《国际贸易新方式:跨境电子商务的最新研究》,《东北财经大学学报》2014年第2期。

⑤方虹、潘博、彭博、张瑞洋:《基于跨境电子商务的外贸转型升级模式及路径研究》,《电信网技术》2014年第5期。

⑥霍兵、张延良:《互联网金融发展的驱动因素和策略——基于长尾理论视角》,《宏观经济研究》2015年第2期。

⑦九三学社北京市委员会:《关注跨境电子商务发展》,《北京观察》2012年第11期。

⑧刘娟:《小额跨境外贸电子商务的兴起与发展问题探讨——后金融危机时代的电子商务及物流服务创新》,《对外经贸实务》2012年第2期。

⑨廖蓁、王明宇:《跨境电商现状分析及趋势

探讨》,《电子商务》2014年第2期。

⑩任志新、李婉香:《中国跨境电子商务助推外贸转型升级的策略探析》,《对外经贸实务》2014年第4期。

⑪单丹丹:《自媒体时代企业的信息资源获取和管理》,《华人时刊》2014年第9期。

⑫田光宁:《互联网金融发展的理论框架与规制约束》,《宏观经济研究》2014年第12期。

⑬王外连、王明宇、刘淑贞:《中国跨境电子商务的现状分析及建议》,《电子商务》2013年第9期。

⑭王杏平:《快速发展的跨境电子商务与第三方支付管理探究》,《区域金融研究》2013年第12期。

⑮袁旭立:《中国(上海)自由贸易实验区的建立对跨境电子商务发展的影响》,《中国连锁》2014年第7期。

⑯周嘉娣:《我国跨境电子商务的现状分析及建议》,《中国商贸》2013年第34期。

(作者单位:江西师范大学商学院、闽南师范大学管理学院)

责任编辑 希 雨

(上接第13页)

②林伯强、刘希颖、邹楚沅、刘霞:《资源税改革:以煤炭为例的资源经济学分析》,《中国社会科学》2012年第2期。

③刘宇、周梅芳:《煤炭资源税改革对中国的经济影响——基于CGE模型的测算》,《宏观经济研究》2015年第2期。

④刘植才:《我国资源税制度改革发展的回顾与展望》,《税务研究》2014年第2期。

⑤杨斌、雷根强:《论租税分流——资源税的改革方向》,《财贸经济》1993年第11期。

⑥杨志勇:《资源税改革需同时清费》,《中国税务报》2013年9月6日。

⑦周莉、汤贡亮:《进一步深化资源税改革的思考》,《中国税务》2013年第2期。

(作者单位:周志波:西南大学经济管理学院、重庆市地方税务局,张卫国:西南大学经济管理学院)

责任编辑 徐敬东