



doi:10.11835/j.issn.1008-5831.2015.06.007

欢迎按以下格式引用:张卫国,周志波.中国资源税改革路径研究[J].重庆大学学报:社会科学版,2015(6):71-76.

Citation Format: ZHANG Weiguo, ZHOU Zhibo. A study of the path of China's resource tax reform[J]. Journal of Chongqing University: Social Science Edition, 2015(6): 71-76.

中国资源税改革路径研究

张卫国¹, 周志波^{1,2}

(1. 西南大学 经济管理学院, 重庆 400715; 2. 重庆市地方税务局, 重庆 401121)

摘要:资源税改革不仅要注重顶层设计、基本方向,还应当关注具体的制度安排和设计。文章在分析中国资源税改革的政策背景、现实困难的基础上,认为中国资源税改革应当重新定位资源税功能,普遍建立权利使用金制度,构建复合型资源税制度,并优化资源税制要素。基于此,文章提出以下政策建议:一是扩大征税范围,并建立动态税率制度,提高资源税作为政策工具调节经济的作用;二是改变资源税计税依据,体现环境保护的政策导向;三是全面清理各类资源收费制度,规范资源税优惠政策,降低“政府俘获”风险;四是按照租税分流原则,建立复合型资源税制度,完善权利使用金制度。

关键词:资源税;税制改革;权利使用金;复合型资源税制度;包容性发展

中图分类号:F810.424

文献标志码:A

文章编号:1008-5831(2015)06-0071-06

一、中国资源税改革的宏观情境

资源税作为国家参与自然资源收益分配的一种制度安排,已被世界各国广泛采用,不论是发达国家还是发展中国家都十分重视发挥资源税筹集收入、调节资源开采行为进而促进环境保护的作用^[1]。中国在1980年代中期正式建立资源税制度,经历三次重大调整逐步形成比较成熟的制度框架。但随着经济社会发展目标的调整,资源税制度的缺陷逐渐暴露,亟需进行改革。

实际上,资源税改革已经酝酿多年,当前已进入实质性操作阶段。尽管理论界和实务界对具体改革措施的解读稍显分野,但其政策背景和改革方向比较明确,主要体现为以下三方面:一是生态文明成为“五位一体”中国特色社会主义事业的重要组成部分。生态文明建设的核心在于资源能源节约和生态环境保护,而制度、体制和机制的创新则是其坚实保障^[1]。资源税作为促进资源节约和环境保护的一种政策工具,理应通过改革优化功能,为推进“五位一体”中国特设社会主义事业建设作出贡献。二是中央高度重视国家治理体系和治理能力的现代化建设,并从国家治理的高度全面部署了税制改革,明确提出“推进资源税从价计征改革,推动环境保护费改税”。三是包容性发展成为世界发展趋势。包容性发展是一种全民参与过程、全民共享成果、促进资源环境保护的发展模式,强调经济、政治、社会、文化和生态环境的和谐可持续发展,经济发展不再唯GDP论,经济增长也不再单纯依靠要素投入增加、资源能源消耗,生态环境得到更多的重视^[2]。但包容性发展的实现必须依赖于一定的方法和途径,而制度就是影响包容性发展的一个重要因素,资源税改革因而具有了重要的现实意义。

修回日期:2015-09-30

基金项目:国家社会科学基金重大项目“中国新型城镇化包容性发展的路径设计与战略选择”(12&ZD100);国家社会科学基金项目“不同市场结构下中国环境税效应研究”(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”(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”(SWU1409126)、“环境税防控农业面源污染机制研究”(SWU1509307)。

作者简介:张卫国(1965-),男,安徽芜湖人,西南大学校长,教授,博士,博士研究生导师,主要从事战略管理、知识管理、区域经济、财经理论研究;周志波(1985-),男,四川荣县人,西南大学经济管理学院博士研究生,任职重庆市地方税务局,主要从事环境经济学、财税理论与政策研究, E-mail: xmuzzb@163.com。

二、现行资源税制度遭遇的困境

1994年分税制改革以后,中国税收制度基本定型,20年来虽有些局部调整,但在整体上保持了相对稳定。随着经济的不断发展,一些原有的税收制度安排已经不能适应当前的经济、税收新形势、新情况。中国现行资源税制度主要面临以下四个方面的困境。

(一) 税种功能定位存在偏差

1984年,国家启动国有企业第一步“利改税”,首次将资源税确立为一个独立税种。1994年的分税制改革为现行的资源税制度搭建了基本框架。不论是1984年的“利改税”,抑或1994年的分税制改革,资源税自始至终都定位于调节资源级差收入,但这种定位在理论上存在重大缺陷。资源级差收入在本质上是一种资源租,与资源的所有权相联系。资源租有绝对租和级差租两种形式,绝对租因资源的垄断而产生,级差租源于资源禀赋差异,但二者都是基于资源所有者和资源使用者的对等交换。在中国,国家既是政治权力的拥有者,也是自然资源的所有者^[3]。资源级差收入,作为资源租的一种表现形式,应当由作为资源所有者的国家通过契约的形式予以调节,并且这种契约式的收入获取手段应当不具有强制特征。因此,现行资源税定位于调节资源级差收入在理论上存在缺陷,混淆了国家作为政治权力拥有者和资源所有者的角色。

(二) 税制设计不够科学

理论上讲,资源税有三种模式,即产出型资源税(output-related resource tax)、利润型资源税(profit resource tax)和财产型资源税(property resource tax)^①。中国1984年开征的资源税在本质上属于利润型资源税,按照“劫富济贫、调节收入”的原则,对销售利润超过一定标准的资源企业征收,其税率与现行土地增值税类似,实行超率累进征收的方式;由于多方面的原因,1994年国家在进行分税制改革的同时,对资源税制度作出了重大调整,一方面扩大了征税范围,另一方面则将其改为产出型资源税。实际上,中国的资源行业主要由一些大型国企控制,高度垄断造就了高额利润。同时,经济全球化让外资从中国资源开采中获取了巨额利润。以中石油、中石化、中海油为例,三大公司的主体业务在海外上市,外资股份约占10%,外资收获了超额利润却并未作出相匹配的税收贡献。资源税作为一种剩余产品的分配手段却无能为力,这是现行产出型资源税制度模式的“硬伤”。

当前资源税制度存在诸多缺陷,这种缺陷不仅体现在税收模式方面,还表现为税制要素的设计不科学。除了税收模式有缺陷,中国现行资源税制度在税制要素设计上也存在诸多问题:一是征税范围过窄。一方面,不同资源品种之间的税负不平衡,有违税收公平原则;另一方面,未征税资源被过度开采和大量浪费,损害可持续发展能力。二是征税方式不科学。目前,除石油、天然气、煤炭^②等资源产品外,其他税目资源产品仍然征收从量税,导致资源税与资源市场的联动性较差,资源税收入难以反映资源要素市场的波动情况。三是税率无法体现资源的稀缺性和资源开采的外部性^[3]。从横向税率看,不同类型资源的税额差距较小,无法体现资源之间的稀缺性差别^[4]。例如,铜矿和岩金矿的税率差别不大,一等税率均为7元/吨,无法体现金和铜在价值上的差异。从纵向税率看,不同等级的同种矿产资源税额差距过小。以铁矿石为例,同一矿种不同等级之间的税额级距只有0.5元/吨,但不同品位的铁矿石在价值上差别巨大,资源税的纵向调节作用几乎可以忽略不计。四是计税依据不合理。现行资源税的计税依据为资源产品的销售或移送使用数量,造成“挖菜心”和“吃肥减瘦”的问题,破坏了资源开采秩序。

(三) 资源税收入分配格局失衡

首先,资源税作为地方收入的制度安排有悖于国家资源所有权制度。中国《宪法》明确规定,矿藏、水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂等自然资源都属于国家所有。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。目前,除海洋石油资源税归中央所有外,其余全部归地方所有,在理论上存在缺陷。其次,资源税作为地方收入加剧了税收横向分配失衡问题。在中国,自然资源的分布呈现严重的不均衡现象,很多矿产种类往往集中分布在某一个或某几个省份。以煤炭为例,其探明储量的80%集中分布在北部,而华北地区则集中了64%的储量;石油探明储量则98%分布于北方地区^[5]。将资源税作为地方收入,一方面直接加剧了全国地区间税收分配的不均衡,另一方面造成资源的主要消费区承担了资源税所有税负却无法分

①产出型资源税以开采和使用的原始资源产品或经过加工的资源产品为征税对象,可以从量定额征收,也可以从价定率征收,美国、加拿大等联邦制国家征收的跨州税(severance tax,也称采掘税或开采税)就是典型的产出型资源税。利润型资源税实际上是一种所得税,以资源开采企业的盈利或利润为征税对象,同时考虑了企业的生产经营成本和资源在开采过程中的耗减。财产型资源税将矿产资源视为一种财富,并按财富的价值从价定率征收,属于典型的资产价值税。这种资产价值税可以是年度税,对企业拥有的矿产资源探明储量征收,也可以是资本所得税,对企业出售的矿产资源资产征收。在实践操作中,世界各国普遍采用产出型和利润型资源税,但很少实施财产型资源税,因其对征管技术要求很高,且税收成本较高。

②2014年10月9日,财政部、国家税务总局联合发布《关于实施煤炭资源税改革的通知》(财税[2014]72号),决定自2014年12月1日起,对煤炭资源税实行从价征收。煤炭资源税税率幅度为2%~10%,具体适用税率由省级财税部门在上述幅度内,根据本地区清理收费基金、企业承受能力、煤炭资源条件等因素提出建议,报省级人民政府拟定。

享资源税收入。最后,资源税作为地方收入存在资源开采利用的负激励效应。在当前的政绩考核体制下,地方政府在 GDP 目标的驱动下,鼓励矿产资源大肆开采,不利于资源的节约利用和环境保护。

(四)资源企业非税负担较重

实施资源税从价计征改革,其中一个重要理由就是资源税税率过低^[6]。但与此同时,资源企业的广义税负并不低,因为除资源税外还存在着各类行政事业性收费和政府性基金,资源收费负担远远超过资源税收负担。表 1 为 2014 年 12 月以前中国资源类主要收费和基金项目。在众多的资源类收费和基金项目中,煤炭行业的收费种类最多、非税负担最重。根据 2013 年中央财经大学中国煤炭经济研究所发布的《加快推进中国煤炭税费制度综合改革研究报告》,煤炭行业涉及的非税收费项目至少有 88 种,大致分布情况如下:资源环境类 25 种、经济建设类 4 种、行业管理类 6 种、市场行为类 6 种、企业发展类 2 种、社会功能类 10 种、交通运输类 35 种^[6]。将资源税和所有资源性收费项目加在一起,煤炭企业的税费总体负担远远高于国外。据统计,煤炭出产大省山西 2012 年资源税收入仅为 43.8 亿元,而同期仅煤炭可持续发展基金一项收入就高达 190.3 亿元。因此,煤炭资源税从价征收便是资源税改革的突破口。2014 年 12 月 1 日以后,作为资源税改革重头戏的煤炭资源税率先实现从量计征向从价计征的转变,各省市根据实际情况在 2% ~ 10% 的幅度比例税率范围内确定适用的税率。

表 1 2014 年 12 月以前资源类主要收费项目

名称	征收范围和对象	征收方式	备注
矿产资源补偿费 ^③	在中国领域和其他管辖海域开采矿产资源	计税依据为矿产品销售收入,费率按矿产品种类实行 0.5% ~ 4% 的差别费率。 矿产资源补偿费 = 矿产品销售收入 × 补偿费率 × 开采回采率系数。	1994 年分税制改革,国务院颁布《矿产资源补偿费征收管理规定》,开始征收。收入按中央与地方 5:5 分成。
矿区使用费 ^④	开采海洋石油的中外企业和中外合作开采陆上石油企业 ^⑤	对中外合作油(气)田开采的原油、天然气按实物征收。原油按 4% ~ 12.5% 的超额累进费率征收,天然气按 1% ~ 3% 的费率超额累进征收。	财政部分别于 1989 年和 1990 年发布了《开采海洋石油资源缴纳矿区使用费的规定》和《中外合作开采陆上石油资源缴纳矿区使用费暂行规定》。
石油特别收益金	对石油开采企业销售国产原油获得的超额收入征收	按石油开采企业销售原油的月加权平均价格确定,起征点为 55 美元/桶 ^⑥ ,实行 20% ~ 40% 的五级超额累进费率。	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按比例征收石油特别收益金。

过多的资源类收费项目造成的结果是,资源类税收空间被过多的收费项目挤占,资源行业税收负担较轻但整体税费负担很重,这种税费功能错位的现象带来诸多问题。一是资源类收费项目过多,给资源企业生产经营带来较重的负担,影响资源行业健康发展。特别是在当前宏观经济下行压力大、煤炭行业景气度较低背景下,过多的涉煤收费项目可能使煤炭企业陷入经营困局。二是资源类收费获得的收入,省级以下政府分享了较大收益,其使用并不规范,容易滋生腐败问题。三是资源类收费项目过多,直接压缩了资源税的可行性空间,阻碍了资源税改革的步伐。

三、未来资源税改革的基本思路

中国现行资源税制度目标定位较模糊,配套机制不完善,调节功能不够强,利益羁绊过多。未来改革的

③2014 年 10 月 10 日,财政部、国家发改委联合发布的《关于全面清理涉及煤炭原油天然气收费基金有关问题的通知》(财税[2014]74 号)决定,自 2014 年 12 月 1 日起,在全国范围统一将煤炭、原油、天然气矿产资源补偿费费率降为零,停止征收煤炭、原油、天然气价格调节基金,取消煤炭可持续发展基金(山西省)、原生矿产品生态补偿费(青海省)、煤炭资源地方经济发展费(新疆维吾尔自治区)。

④根据财政部、国家税务总局《关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知》(财税[2014]73 号),自 2014 年 12 月 1 日起,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。

⑤2011 年,国务院总理温家宝签署第 607 号、606 号、605 号国务院令,分别公布修改后的《中华人民共和国对外合作开采海洋石油资源条例》、《中华人民共和国对外合作开采陆上石油资源条例》、《中华人民共和国资源税暂行条例》。三部条例自 2011 年 11 月 1 日起施行。修改后的《中华人民共和国对外合作开采海洋石油资源条例》和《中华人民共和国对外合作开采陆上石油资源条例》规定,中外合作开采海洋和陆上石油资源的中国企业和外国企业依法缴纳资源税,不再缴纳矿区使用费。但是,该条例施行前已依法订立的中外合作开采海洋石油资源的合同,在已约定的合同有效期内,继续按照当时国家有关规定缴纳矿区使用费,不缴纳资源税;合同期满后,依法缴纳资源税。

⑥自 2011 年 11 月 1 日起,国内石油特别收益金起征点从 40 美元/桶上调至 55 美元/桶,实行 5 级超额累进从价定率计征;日前,中国石油和化学工业联合会向主管部门建议差别化征收石油特别收益金,并建议将石油特别收益金征收起点从 55 美元/桶上调至 70 美元/桶。

方向和目标就是要通过合理的制度设计妥善解决这些问题。推进资源税改革,应当重新定位税种的主要功能,完善相应的资源税费配套制度,强化资源税促进资源节约和环境保护的作用,并作出有利于改革推进的制度安排以有效协调各方利益。

(一)重新定位资源税税种功能

资源税改革应当按照租税分流的原则,严格区分作为政治权力衍生品的税收和作为资源所有权衍生品的资源收益,确保资源税仅仅作为国家基于政治权力参与社会剩余产品分配的手段^[7]。当前,资源税的政策目标中包含调节资源级差收入,在理论上存在比较明显的瑕疵。级差收入实际上是由资源禀赋差异造成的,源于国家对自然资源的所有权^[8],应当由市场机制进行调节,常见的形式就是征收矿产资源使用费。资源税具有财政、经济和社会等三大基本功能。财政功能是资源税最基本的功能,即资源税是政府筹集财政收入的一个基本手段。经济功能是指资源税可以作为一种“经济稳定器”,在经济高涨、资源消耗过高的时期对资源开采造成抑制作用,防止资源市场过热,在经济低迷、资源需求疲软的时期自动减轻资源行业的负担。所谓社会功能,是指资源税作为一种政策工具,在筹集财政收入、稳定经济形势之外,可以促进资源节约、环境保护等公共目标的达成。资源税改革重点应当考虑的不是如何让资源税成为政府的“提款机”,而是要更好地发挥其引导资源企业决策行为的作用,进而提高整个社会的资源开采、利用效率,推进国家经济转型和产业结构升级。

(二)进一步完善资源税费体系

当前,中国资源税费体系共存,但由于收费项目过多等问题,资源税费体系运转缺乏效率,税收和收费之间相互掣肘^[9]。下一步资源税改革应当明确划分国家基于政治权力和资源所有权的不同收入,理顺资源税和资源费的关系,基于国家政治权力完善资源税制度,基于国家资源所有权建立普遍适用的资源权利使用金(royalties)制度。当前,发达国家普遍实行资源税费并行的“双轨制”,对国有资源的开采使用,首先基于资源所有权人对企业收取一道权利使用金,然后再以国家机器为后盾、凭借政治权力征收一道资源税。资源税按照资源企业的开采使用量征收,或依据其经营利润征收;权利使用金则由政府根据相关的规范与企业进行谈判,协议确定支付金额,权利使用金的多少主要依据资源禀赋、资源回采率、资源开采环境恢复治理成本等因素而定。可以借鉴发达国家的做法,建立统一规范的资源权利使用金制度,完善资源税配套制度。一方面,既解决了国家基于政治权力的税收收益和基于资源所有权的矿产资源有偿使用收入的界限划分问题,又为改革赢得了更大的操作空间;另一方面,可以充分发挥权利使用金制度调节资源级差收入的作用,最大限度地保障国家从资源中获取收益,同时有效地促进资源企业横向公平。

(三)建立复合型资源税制度

所谓复合型资源税制度,是指将产出型、利润型和财产型资源税中的两种以上的模式结合起来,建立一个多重征收的资源税体系。产出型资源税实际上是一种流转税,利润型资源税在本质上是一种(超额)所得税,财产型资源税则属于一种财产税。目前,越来越多的国家在探索建立复合型资源税制度,优化资源税制度设计,以更好地体现国家环保政策目标。一般情况下,这些国家都是同时开征产出型资源税和利润型资源税,而很少采用财产型资源税,产出型资源税主要用于筹集财政收入、补偿资源开采的负外部性,利润型资源税主要解决垄断资源企业获得高额利润和外资从资源行业获得巨额收益的问题,更加强收入调节功能。例如,2012年,澳大利亚总理陆克文积极推动资源税改革,在原来的海洋石油租赁税基础上,新开征了矿产资源租赁税,征税对象为年利润超过7 500万美元的大型矿山企业,税率高达30%。针对中国目前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的问题,下一步改革可以考虑在完善现有资源税制度的基础上,对某些行业利润超过一定标准的垄断型资源企业新开征资源超额利润税。

(四)协调好资源税改革各方利益

改革涉及各方利益的深刻调整,必须协调好当事各方的利益关系,否则会面临巨大的压力并遭遇多重阻力。在推进资源税改革的过程中,必须统筹处理好两对利益关系。一是要协调好政府与企业的利益关系。资源行业除了缴纳资源税外,还承担了名目繁多、数额巨大的资源性收费和基金负担,在客观上阻碍了资源税改革的快速推进。一方面,如果快速推进资源税从价计征改革,资源企业税收负担在短期内迅速上升,必然对经济造成巨大的压力;另一方面,如果短期内全面取消各类资源行政事业性收费和基金项目,各级地方政府的利益因此受损,原有的财政收支分配秩序难以迅速作出相应调整,必然带来新的政治方面的问题。为顺利推进资源税改革,可以对各类行政事业性收费和基金项目进行全面清理,减轻资源企业的非税负担^[10],同时对流转税实施结构性减税,减轻资源企业税收负担,为“清费立税”、提高税率、推进资源税从价计征改革腾挪足够的政策操作空间。二是要协调好中央政府与地方政府之间的关系^[11]。当前,有一种主流观点认为,全面从价计征改革后,资源税可以承担地方主体税种的重任,以弥补“营改增”全覆盖之后地方财力的削弱。但这种论断必须要有三个前提,即资源的地域分布比较均衡,资源在相当长的时期内不会面临枯竭的问题,资源税收入在地方政府收入中占据较大比例。但这三个前提都不成立,更何况资源属于国

家所有而资源税归属地方所有的资源税收模式本身就存在理论上的瑕疵。如果将资源税作为中央地方共享税又面临一个问题,之前存在的大量资源性收费主要由省级以下地方政府分享,在“清费”之后又如何确定中央与地方的收入分成比例,如何弥补地方各级政府的收入损失,将是税制改革面临的重大现实考量。提高增值税地方分成比例,增加对省级以下地方政府的转移支付,是值得考虑的一种选择。

四、资源税改革的路径选择

2010年11月,原油、天然气资源税在新疆进行从价计征改革试点,标志着中国资源税改革“破冰”^[11];2014年12月,煤炭资源税从价计征改革在全国范围铺开,为其他税目资源税改革树立了良好的“标杆”,具有很强的示范带动效应,将为下一步改革的深化奠定良好的基础。虽然资源税改革从价计征的基本方向已经确定,但改革进程稍显“梗阻”,原油、天然气和煤炭之外各税目资源税的从价计征改革尚未提上日程,其主要原因在于:改革的方向虽已无异议,但具体的路径尚未确定,需要深入研究,这些具体的制度安排和调整事关整个资源税改革的成败。我们基于上文对资源税制度政策变迁、现实困境和改革思路的分析,就资源税改革的具体路径提出以下五点建议。

(一) 扩大资源税征税范围

根据《资源税暂行条例》,中国仅对《条例》列举的7大税目征收资源税,而同样作为稀缺自然资源的土地、森林、草场、水、珍稀动植物等均不在资源税的征税范围,不利于充分发挥资源税保护环境、节约资源的作用。下一步的资源税改革要扩大征税范围,将尽可能多的自然资源都作为资源税征税对象。建议对水、森林、草场、珍贵药材、珍稀动植物开征资源税,同时改革耕地占用税、城镇土地使用税制度,把与土地相关的税收整合到资源税的范畴。同时,建议扩大资源税原有税目的征税范围,将征税项目扩大至一些非列举的矿石品种,并明确对其余一些不常见的非列举资源产品的征税办法。

(二) 实施资源税动态税率制度

资源税实行从价计征是大势所趋,但在推进改革的过程中,应当考虑一些矿产品受市场影响其价格波动较大的实际情况。比如,中国动力煤市场在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%。在现行制度框架下,煤炭行业不景气,地方政府可以通过暂停征收部分收费来减轻企业负担,促进行业自我恢复。但资源税改革之后,各个税目的税率必然都有较大幅度的提升,如果实行固定税率就失去了一种可操作的政策性工具。因此,对受市场行情影响较大、价格波动幅度较大的部分资源产品,可以考虑实行幅度比例税率,具体适用税率由财政部、国家税务总局每年确定一次。

(三) 改变资源税计税依据

目前,资源税的计税依据是企业开采销售或移送使用的资源产品数量,而不是资源产品的探明储量或开采数量。由于这些资源都是不可再生的,一旦开采就不可能再恢复,仅对开采销售或移送使用量征税不合理。此外,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,贴水给油田企业留下了足够的“税收筹划”空间^[12]。因此,建议下一步的资源税改革改变计税依据,按照资源产品的开采数量计征资源税;对原油、天然气、煤炭等资源的计税依据充分考虑国际市场价格的因素,尽可能降低企业税收筹划的操作空间。

(四) 清理规范资源税收优惠政策

现行资源税制度规定了一些减免税政策,不利于其节约资源、保护环境功能的发挥,即便原油、天然气和煤炭资源税实施从价计征改革以后,类似的问题仍然未能得到很好解决。例如,对开采原油过程中用于加热、修井的原油免税,给油气企业通过免税政策降低税收负担提供了一定的操作空间^[12]。再如,油气田企业享受各类税基减免政策,大大降低了资源税从价计征改革的效应。油气田企业资源税按5%的税率征收,但其综合减征率有逐年上升的趋势,其实际资源税负率远低于5%。从新疆各油田企业测算的结果看,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%^[12];考虑到石油特别收益金起征点调高的影响,很多资源企业可比口径的资源税负仅为3%左右,改革结果背离了改革初衷。2014年,国家决定将原油、天然气资源税税率调高至6%,但仍然保留了大量优惠政策^⑦,考虑税收优惠因素之后企业的资源税实际税负远低于6%。因此,建议在资源税改革的同时,进一步清理不必要的税收优惠政策,并尽量压缩从价计征改革之后的税收优惠政策空间。

(五) 建立石油资源超额利润税制度

中国自2006年开始对销售国产原油价格超过一定标准而获得的超额收入征收石油特别收益金,从本质

^⑦2014年10月,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),对原油、天然气资源税进行了调整,并进一步明确了相关优惠政策。这些优惠政策主要包括:对油田范围内运输稠油过程中用于加热的原油、天然气免征资源税,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%。

上讲,石油特别收益金是对资源垄断形成的超额利润征收的一种特别所得税,其目的在于调节资源级差收入。石油特别收益金的开征,至少在三个方面实现了社会的帕累托改进:一是有效增加了政府从资源中获得的收益,充实了国家财力;二是作为对资源垄断企业的一种惩罚,有助于促进税收公平,调节社会收入分配;三是对资源企业的超额利润进行再次分配,可以有效减少外资涉足国内资源行业而造成的资源收益外流。建议将石油特别收益金改为石油资源超额利润税,并强化其刚性,建立起中国的复合型资源税制度。同时,还要从严控制对石油、天然气行业大型国有垄断企业的财政补贴,利用资源税倒逼其创新技术、改革机制、提高效益,而不是仅仅靠其资源垄断地位获得超额利润。

参考文献:

- [1] 解洪涛, 陈志勇. 试析煤炭资源税改革中的几个问题[J]. 税务研究, 2014(2): 46-48.
- [2] 刘建徽, 安然, 周志波, 等. 包容性发展背景下中国地方税体系构建研究[J]. 宏观经济研究, 2014(6): 22-28.
- [3] 徐晓亮. 资源税改革中的税率选择: 一个资源 CGE 模型的分析[J]. 上海财经大学学报, 2011(1): 82-89.
- [4] 徐晓亮. 资源税改革能调整区域差异和节能减排吗? ——动态多区域 CGE 模型的分析[J]. 经济科学, 2012(5): 45-54.
- [5] 徐润, 何杨. 煤炭资源税改革的行政主导抑或市场变异[J]. 改革, 2014(1): 51-60.
- [6] 高洪成, 徐晓亮. 资源税改革中的价值补偿问题研究[J]. 软科学, 2012(5): 36-40.
- [7] 杨斌, 雷根强. 论租税分流——资源税的改革方向[J]. 财贸经济, 1993(11): 31-35.
- [8] 刘立佳. 基于可持续发展视角的资源税定位研究[J]. 资源科学, 2013(1): 74-79.
- [9] 蔡红英, 胡凯, 魏涛. 资源税改革: 基于理论与实践的演变逻辑[J]. 税务研究, 2014(2): 38-41.
- [10] 杨志勇. 资源税改革需同时清费[N]. 中国税务报, 2013-09-06(05).
- [11] 张海星. 深化资源税改革: 重建立税依据与平衡利益关系[J]. 税务研究, 2013(8): 39-44.
- [12] 周莉, 汤贡亮. 进一步深化资源税改革的思考[J]. 中国税务, 2013(2): 22-24.

A study of the path of China's resource tax reform

ZHANG Weiguo¹, ZHOU Zhibo^{1,2}

(1. College of Economics and Management, Southwest University, Chongqing 400715, P. R. China;

2. Chongqing Local Tax Bureau, Chongqing 401121, P. R. China)

Abstract: Based on the analysis of the defects of the current resource tax system, this paper proposes the thought and policy suggestions of China's resource tax reform. The resource tax reform should attach importance to the top design and basic orientation, as well as to the concrete system design and arrangements. This paper holds that the basic orientation of China's resource tax reform is to reposition the function of resource tax, establish the system of royalties, set up compound resource tax systems and optimize the elements of resource tax system. Thus, it proposes the following policy suggestions: 1) to expound the incidence of resource tax, bring water, forest, meadow, land, rare plants and animals into the scope of resource tax; 2) to establish dynamic tax rate system, improving the abilities of resource tax to regulate the economy; 3) to change the taxation basis from sales quantity or deportation and use quantity to exploration quantity, highlighting the environment-protecting function of resource tax; 4) to clear charges on resources and standardize preferential tax, so as to lower the risk of government capture; 5) transform the oil windfall tax to excess profit tax of oil resource, so as to establish the compound resource tax system.

Key words: resource tax; tax reform; royalties; compound resource tax system; inclusive development

(责任编辑 傅旭东)