

分类号：

密级：公开

学校代码：10140

学号：J07180



遼寧大學

LIAONING UNIVERSITY

硕士学位论文

THESIS FOR MASTER DEGREE

论文题目： 完善我国现阶段资源税制问题研究

英文题目： Research to improve the resouses tax system at the
present stage in China

论文作者： 宋文超

指导教师： 杨志安 教授

专 业： 财政学

完成时间： 二〇一二年四月

申请辽宁大学
以研究生毕业同等学力申请硕士学位论文
完善我国现阶段资源税制问题研究

Research on how to improve the resouses tax system in
China

作 者: 宋 文 超
指导教师: 杨 志 安 教授
专 业: 财 政 学
答辩日期: 2012 年 5 月 13 日

二〇一二年五月·中国辽宁

辽宁大学学位论文原创性声明

本人郑重声明：所提交的学位论文是本人在导师的指导下独立完成的。论文中取得的研究成果除加以标注的内容外，不包含其他个人或集体已经发表或撰写过的研究成果，不包含本人为获得其他学位而使用过的成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体均已在文中进行了标注，并表示谢意。本人完全意识到本声明的法律结果由本人承担。

学位论文作者签名：宋仕超

2012年5月17日

学位论文版权使用授权书

本学位论文作者完全了解学校有关保留、使用学位论文的规定，同意学校保留并向国家有关部门或机构送交学位论文的原件、复印件和电子版，允许学位论文被查阅和借阅。本人授权辽宁大学可以将本学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存和汇编学位论文。学校须按照授权对学位论文进行管理，不得超越授权对学位论文进行任意处理。

保密（ ），在____年后解密适用本授权书。（保密：请在括号内划“√”）

授权人签名：宋仕超

指导教师签名：杨志安

日期：2012年5月17日

日期：2012年5月17日

摘 要

目前我国经济发展需求与环境资源供给之间的矛盾日益尖锐,一方面经济增长模式依然没有实现由粗放型向集约型的转变,经济增长模式依然是高消耗、高增长的模式,而资源税作为政府调节人的需求与自然生态环境之间关系的手段之一,越来越受到政府的重视。我国现行的资源税制度由于在立法理念、税制设计、税收分配等诸多方面存在缺陷,导致了其功能发挥并不显著。我国资源税制发展至今,税收占全部税收的比例非常低,本应在保护资源、促进资源的合理开发利用方面发挥的调节作用没有充分发挥。于 2010 年开始以新疆地区为试点,开展了资源税的税制改革,从计征方式和调整应税基础方面进行改革,2011 年 11 月 1 日开始实施修改后的资源税暂行条例,部分税目以计税方式从价征收代替了从量定额,显现出我国政府在资源税制方面正在有目的、有计划的进行改革。

本文共分为四章:第一章为绪论,主要对我国资源税制改革的选题背景、研究意义、国内外研究现状和本文的创新点进行了阐述;第二章对我国现行的资源税制进行分析阐述,指出我国现行的资源税制存在的主要问题,即立法精神不够科学,征税范围狭窄,计税依据不合理,资源税调节能力弱。第三章主要介绍了国际上在资源税制建设和改革方面的相关经验,总结出几种资源税制的征收模式,分析出它们的优缺点,以便借鉴到我国资源税制改革。第四章在对资源税的理论分析基础上,通过借鉴国外在资源税制上的实践经验,针对我国资源环境的现状及问题,提出了几点完善我国资源税制的对策建议,即明确资源税制的征收目的、区分矿产领域的税费关系、完善资源税收入要素、制定更合理的税收分配政策、提高资源税立法层次。本文提出的这些建议,希望能在我国改革资源税制方面起到积极作用。

关键词 资源税 环境税 可持续发展 税制设计

Abstract

Contradiction between China's economic development and resources and the environment is becoming increasingly acute, On the one hand, the economic growth model is still not achieved the shift from extensive to intensive mode of economic growth remains still high consumption, high-growth mode, while the resource tax as government regulation of one of the means of the relationship between the needs of people with the natural environment, more and more government attention. Our current system of resource taxes due to defects in the concept of legislation, tax system, tax allocation, leading to its functioning is not significant. So far, the development of China's resource tax accounts for a very low proportion of all taxes, should play a regulating role in the conservation of resources, promote the rational development not fully. China as a pilot to carry out the resource tax system reform of Xinjiang region in 2010, From the method of levy and adjust the taxable base of the reform, began to implement the revised resource tax regulations on November 1, 2011, show our government resource tax is the purpose of the planned reform.

This article is divided into four chapters: the first chapter is the introduction, research background on China's resource tax reform, significance, research status, and the innovation of this paper are described; Chapter II of the existing resource tax system aborted that the main problems of the current resource tax system, that the spirit of the legislation is not enough scientific and narrow the scope of taxation, the tax basis of unreasonable low tax amount of taxable resource units, weak resource tax regulation. The third chapter introduces the resource tax system and reform the international experience, summed up several resources tax levy model, analyze their strengths and weaknesses in order to learn from China resource tax reform. Chapter IV in the theoretical analysis on the basis of the resource tax, foreign practical experience in the resource tax for the current situation and problems of China's resources and the environment, put forward a few suggestions of perfect resource tax system in China, namely a clear resource tax system objectives and principles, the distinction between the relationship of the mineral field of taxes, improve resource tax revenue elements to develop a reasonable distribution of tax policy. Improve the level of resource tax legislation. In this paper, these proposals dues to play a positive role in China's reform and resource tax system.

Keywords Resource Tax System Sustainable Development Tax
System Design

目 录

摘 要.....	1
Abstract.....	2
第 1 章 绪论.....	5
1.1 选题背景和意义.....	5
1.1.1 中国自然资源的现状.....	5
1.1.2 研究意义.....	6
1.2 资源税改革的国内外研究综述.....	7
1.2.1 国外的相关研究.....	7
1.2.2 国内的相关研究.....	8
1、废除资源税、改为征收权利金.....	8
2、把矿产资源补偿费吸纳进资源税.....	8
3、针对资源税进行改革，不改变现行矿产资源补偿费的征收.....	9
1.3 资源税收制度的内涵及其理论基础.....	9
1.3.1 资源税收制度定义以及内涵.....	9
1.3.2 资源税费制度产生的理论基础及发展.....	10
1、外部性理论与庇古税.....	10
2、科斯定理.....	10
3、公共物品理论.....	11
1.4 本文的结构及创新点.....	12
1.4.1 框架结构.....	12
1.4.2 创新点.....	12
第 2 章 我国现行的资源税制及问题分析.....	13
2.1 我国现行的资源税制度及税收情况.....	13
2.1.1 我国现行的资源税制度.....	13
2.1.2 我国现行资源税制度下的税收情况.....	15
2.1.3 我国现行资源税的主要特点.....	16
2.2 我国现行资源税制度的问题分析.....	16
2.2.1 立法观念与可持续发展观仍有距离.....	16
2.2.2 资源征税范围狭窄，难以发挥调控作用.....	17
2.2.3 资源税的计征方式不合理.....	17
2.2.4 资源税单位税额相对低下.....	17
2.2.5 资源税优惠政策偏多，调节作用减弱.....	18
第 3 章 国外资源税费制度的内容特点及对我国的借鉴.....	19
3.1 国外资源税费制度体系的主要内容及特点.....	19
3.1.1 权利金制度.....	19
3.1.2 资源超额利润税制度.....	21
3.1.3 矿业权使用费.....	21
3.1.4 资源耗竭补贴制度.....	22
3.1.5 国外资源税费制度体系的主要特点.....	23
3.2 国内外资源税费制度的差异及对我国的启示.....	23

第4章 对我国资源税制进一步改革的政策建议.....	25
4.1 进一步完善资源税制度，以普遍征收为主要目的.....	25
4.2 整合征费制度，建立权利金制度.....	26
4.3 完善税制要素，提高调节效用.....	28
4.3.1 扩大资源税的征收范围，提高税负调节能力.....	28
4.3.2 转变资源税计征方式，参与资源税价格形成机制.....	29
4.3.3 调整计税依据，从总体上提高税负.....	30
4.4 制定合理的税收分配政策，规范税款使用.....	31
4.5 提高资源税的立法层次，加强相关制度建设.....	31

第 1 章 绪论

1.1 选题背景和意义

1.1.1 中国自然资源的现状

中国，一个国土广袤，物产丰富的大国，自然资源的绝对拥有量也十分丰富，是世界上的资源大国，海岸线长度接近两万公里，有九百六十万平方公里的陆地面积，海域约为三百万公里。据统计，中国目前已证实 15 种矿产储量在绝对数量在世界人均消费量有明显的优势；八种已探明储量的矿种和人均消费量在世界上处于优势地位，十一种矿产品不需要进口，并且可以长期出口。

在这样一个自然资源丰富的背景下，也有不可忽视的若干重大问题：

第一，人均占有量低。中国的人口密集，人均资源占有量仅是世界平均水平的 58%，排在世界第 53。例如，世界上人均土地面积将近三公顷，而中国只有 0.8 公顷，是世界上人均耕地面积 0.32 公顷，人均在中国是 0.08 公顷，还不到世界人均耕地面积的三分之一。世界上潜在矿产资源排名中中国的排名第三，然而，人均占有量仅列世界第八十位，根据有关报告检测，到本世纪结束时，中国将有一半的矿产资源不能满足需要。

第二，资源分布程度不均且储备过少。在主要矿产中，天然气、铁矿、原油、铜矿、铬铁矿、黄金、铅族金属、铜矿、金刚石、钾盐等 9 种以上矿产的可探明储量不足。烙铁矿、金刚石等几种矿产的探明储量短缺，目前这些资源主要是靠的是进口，另外的某些资源发展下午也将由现在的出口变成进口。

第三，总体质量不高，开采过程及选用过程中有很大的困难。更主要的是由于资源分布的深度和广度各有不同，在运输上也面临很大问题。尤其严重的是煤矿资源，由于集中在能源基地附近周围，使得铁路运输中的运煤任务繁重。

概括说来，中国的自然资源非常丰富，但总存在本身无法克服的缺陷。在这种情况下，如何使国内和国外资源得到最大程度的开发和利用，提高资源的利用率，将会是影响中国经济是否能长期持续稳定发展的一个重要因素。但在过去的很长一段时间，这个问题没有得到重视，一些浪费资源的开发和利用是非常严重的，影响经济发展进程。

一是存在对某些自然资源过度开发利用的现象，尤其是养育资源及保护资源的措施短缺。一些可以避免的破坏，却发生在开发利用的过程中。

二是不能适当的利用比较优势,把我国资源和引进的外国资源进行高效合理的使用。很多我们在全世界都占据优势地位的矿产资源并没有得到很好的保护和养护,且出口价格非常低廉。这就造成了肥水流入外人田的情况,比如离子型稀土。还有一些在国内比较稀缺的资源,如果适时适量引用外国的资源,就能使我国的这些稀缺资源得到保护,更有利于资源的持续发展。但是,这些稀缺资源在进口的时候面临着明显高于国内的价格,使进口遭遇不合理的价格机制限制,这些资源无法进入国内市场,结果就会使国内的这些稀缺资源遭遇过度的开发。比如原油和木材。

提高资源的利用效率可以从很多方面入手,其中开征资源税就是一个方面,结合资源税建立一整套税制体系,能够推进资源价格合理化。

1.1.2 研究意义

1、资源税可以调节资源类经济产业结构,实现经济的可持续发展。如何拥有和开发、利用及消费所拥有的自然资源是每个国家都必须面临的问题。在目前全球资源日益枯竭的形势下,如果一个国家自然资源利用方面不合理,不正确,就会造成资源利用率低下,导致环境问题的产生和发展。由于长期以来对资源环境的重视程度不够,不能以可持续发展作为指导思想,导致我国经济增长方式一直偏向粗放型,导致了资源的消耗和浪费情况严重。目前我国高耗能行业的高速增长使我国有限的资源面临着十分严峻的局面。资源税是对稀缺性资源的利用和相关环境问题一种平衡和制约,这种平衡和制约通过重新分配来实现。资源税的改革应该把目标放在提高资源利用效率上,调节资源的价格,从而减缓耗能高的行业的发展速度,实现社会经济的健康有序的良性发展。

2、资源税可以提高资源使用效率,从而使资源得到充分开发。在我国,由于资源税开征较晚,对资源税重视不够,资源税占税收的比重很低,导致很长一段时间以来资源税在调节经济发展与自然环境方面的作用并没有充分发挥。本文以促进资源合理利用、减少资源负外部性为切入点,将资源税的功能定位从调节资源级差收入扩展到提高自然资源利用率和环境保护方面。在我国,国家对所有自然资源享有所有权,资源税是一种使企业有偿开采矿产资源而收取的补偿性税收。作为理性经纪人的资源企业,在缴纳了这部分税收后,将这部分税收计入企业成本,在其随后的经济活动中就会选择消耗成本较小的资源,从而提高资源的开发利用率,使资源得到最大限度的开发,进而达到节约资源的目的,促进资源节约新、环境友好型社会的创建。

3、资源税改革体现的是前端治理的思路，而环境税反映的是末端治理的理念。在资源市场上，如果在前端提高资源的价格，可以迫使企业减少对能源的依赖，这样既能节约污染物控制的成本，也可以从源头解决污染物协同控制的难题。国家可以通过税率差来影响资源企业对不同资源的开发，对更稀缺的资源采用较高税率，对蕴藏量巨大或者可再生的环保资源采用比较低的税率，从而影响纳税人的决策，调节稀缺程度不同的资源之间的利用。同时，资源税会影响资源的价格，通过税负转嫁而由消费者承担一部分，这样也就间接影响了消费者的选择，从而引导消费者去选择那些不太稀缺的资源，已达到节约资源的目的。

1.2 资源税改革的国内外研究综述

资源税的征税对象是各种应税的自然资源，包括水、矿产资源等等，目的是调节资源级差收入并体现了经济单位对资源的有偿使用。资源税在理论上可分为对绝对矿租课征的一般资源税和对级差矿租课征的级差资源税，体现在税收政策中就叫做“普遍征收，级差调节”，即：资源税是对所有资源的资源开采者征收的具有普遍性质税种；与此同时，对开采更优质资源的纳税人多征收一部分级差税收。资源税的开征，目的是将较优等的自然资源的级差收入收归国家所有，使开采不同品质资源的企业更容易获得基本相同的利润水平。

1.2.1 国外的相关研究

国外目前有大量有关资源税的研究，研究的方向也繁多。其中，包括了资源税对资源开采企业的影响、资源税的税收成本对征税政府制定政策的影响、垄断竞争环境中可耗竭资源的资源税问题、各州政府之间对资源税的竞争、资源税与运输系统的相互作用、资源税的中立性等等。

霍特林早在 1931 年就开始了对于可耗竭资源的怎样开发才能达到最优收益的问题的研究。他首先假定可耗竭资源的储量不是有内而生的，通过一系列的计算他发现，资源的前期开采量可以通过税收方式来降低，而该资源后期的开采量会大大增加。因此，各国政府都制定了或者改变相关税收政策，有效的去控制对可耗竭资源的开采速度。P. Dasgupta 等人以霍特林模型为基础，在 1980 年提出了如下观点：在竞争市场中，资源价格变化的速度与人们对资源开采消费的速度成正比。所以，政府为了实现控制资源开采速度的目标，便可以制定或改变资源税税收政策，来改变资源价格变化的速度。弗利和克拉克在 1982 年以美国铜矿产业作为研究对象，模拟设定了若干不一样的有效税率，发现税率的比例变化

都会影响到不同地区铜生产。斯莱德在 1984 年对资源开采和资源加工过程中征收的采矿税和矿区使用费进行了比较研究,通过模拟税率变动税收的类型、影响阶段及其对投入和产品价格的影响与资源税对资源行业的影响大有关系,同样也对税收对提高开采、加工矿产科技水平的影响。威廉姆等人在 1985 年提出,从税负转嫁方面来看,税收最终会被生产者程度 70%以上,消费者承担的部分不足 30%,而财产税和暴利税由生产者承担的部分已经超过 100%,因此他们认为美国的资源税体系中效率最低的、福利损失最大的是单位税和财产税;而最有效且福利损失最小的是收益税;而基础价格的高低直接决定了暴力税的效率。龙和汉斯沃纳在 1985 年提出了石油开采企业在面对由税收等因素所引起的石油价格剧烈波动时,由于很多因素干扰,比如公司的期望弹性不同、市场利率不同等因素造成的石油供给波动,不一定会改变惯行的开采计划。对未来石油价格的期望更多的影响了石油开采公司的决策。

1. 2. 2 国内的相关研究

国内也有很多专家学者致力于资源税改革的研究,从理论和实证多角度分析问题,并提出他们的观点和改革建议。国内大部分学者对资源税的研究成果可以归为下面三种观点:

1、废除资源税、改为征收权利金

早在 1998 年,鲍荣华等人撰文提出我国对矿产资源征收资源税与其其开征的初衷背道而驰,无法实现调节资源级差收益的目的和改善资源过度开发的现状的目的。关凤峻在 2001 年提出应以土地的剩余价值为基础,提出目前资源税征收的理论依据和矿产资源补偿费的征收理论都存在错误,她建议建立权利金制度以取代我国目前实行的资源税制和补偿费制度。在 2003 年,殷焱也认为,我国目前由矿产部门征收的矿产资源补偿费属于从价征收的权利金,而资源税实际上属于从量征收的权利金,两者在本质上相同,事实上我国对自然资源在重复的征收权利金,据此提出建议,同时废除资源税和矿产资源补偿费,转而建立统一的权利金制度。而在 2008 年,殷焱等进一步提出,国家应该开征绝对地租性质的资源税,而对开采较高质量资源的开采者征收超额利润税,这样既可以实现矿产资源的有偿开采,又可以使平衡开采者的成本和利润,并且这种二者分开征收的做法在国际上已有多个国家采用,并达到了较好效果。

2、把矿产资源补偿费吸纳进资源税

王广成在 2002 年提出,资源税的征收对象是资源级差收益,而矿产资源补

偿费的征收对象是矿产资源开发的部分超额收益，二者都是对资源产品所实现的经济价值而征收的，因此，为了简化征收环节，应将二者合并为以资源税或资源租金的形式从量计征，这样既可以节约征收成本，又可以更好的实现资源税在调节资源分配方面的作用。而肖兴志等则认为应当扩大资源税的征税范围，将矿产资源补偿费和水资源费一并归入资源税，这样既完善了资源税税收体系，又提高了资源税的税负水平。侯晓靖在 2007 年也提出我国现行的资源税税制并不能完全适应目前的经济社会与自然环境的关系，资源税的应税范围过小、征管方法不合理，税负过低等问题直接或间接导致了我国对资源过度开发的漠视。因此，她建议将资源税和矿产资源补偿费合并为新的资源税征收体系，扩大资源税的征收范围。

3、针对资源税进行改革，不改变现行矿产资源补偿费的征收

也有一部分学者建议维持现行体系，而针对资源税进行小范围改革。在 1997 年赵岚从征收方式角度上分析了从价征收和从量征收资源税的利弊，建议将我国资源税率制定为资源税浮动调节率，以此平衡应税资源与经济发展的关系。这样可以促使资源企业为了减轻税负而提高资源回收率，抑制企业多消耗资源以换取更高的经济利益的投机行为。程素萍等在 2000 年提出，应充分考虑到不同地区资源的禀赋的差异，矿石资源品级的差异及开采条件、自然环境的差异，对资源税的征收率或征收额也应有所差别，从而实现资源开采行业之间的平等竞争。相反，张晓东等在 2004 年提出，我国近期矿难频繁，部分矿产资源丰富的地区经济利益被少数人垄断，而与此同时煤炭价格却不断攀升，主要原因是煤炭的资源税负过低，原本应该转化为税收的资源级差收入被转化为企业和个人暴利，资源税制不健全是产生上述现象的最主要因素。刘权衡等人在 2006 年提出，资源税改革的方向是暴利税。段治平等在 2005 年提出矿产资源税应采取核定税率，并把矿产资源的调节和开采回收率纳入税率的制定考虑范围。侯清侠在 2007 年提出煤炭的资源税应该采用不同的累进税率，建立起浮动费率制度，而浮动费率应与资源的利用水平成正比。商艺在 2008 年也提出，为了提高资源的适用成本，实现资源税调节资源利用的作用，我国资源税的征收方式应该由从量计征改为从价计征，并提高资源税税率，增加地方财政收入。

1.3 资源税收制度的内涵及其理论基础

1.3.1 资源税收制度定义以及内涵

资源税的定义为：以各种应税自然资源为课税对象，目的是调节资源级差收入，体现自然资源有偿使用而征收的一种税。资源税在理论上可区分为一般资源税和级差资源税，因而国家征收资源税的目的就综合了普遍征收和级差调节，即：对所有的资源开采使用者都征收相同的资源税；同时，对开采更优等资源的开采利用者另外征收一部分资源税，也就是级差资源税。

1.3.2 资源税费制度产生的理论基础及发展

长期以来，尤其是在人类社会生产力水平比较低的阶段，对自然资源存在着一种错误的观念，即认为自然资源是无限的，取之不尽、用之不竭的。在工业化发展阶段，产生大量对自然环境的破坏性开采活动，开采出的资源因为开采成本低，被浪费和破坏的现象层出不穷，对自然环境造成了极大的破坏。随着人口的迅猛增长和社会经济的发展，环境问题日益凸显并呈现激化态势。因此，采取经济性或政策性的手段，通过对资源的重新配置来协调经济发展与资源保护之间的矛盾已成为世界各国的共识。

1、外部性理论与庇古税

早在 1912 年，英国经济学家马歇尔就提出了外部性理论。他指出市场的主体自私性是普遍存在的，由于这种自私性的存在，使得在现实生活中，市场主体在追求自身利益最大化的同时，还同时会影响到与其共存的其他的市场主体的同质行为，市场主体与其他市场主体之间不存在相应的补偿或惩罚机制来弥补这种偏差，由此产生了外部性。1920 年，他的学生庇古出版了《福利经济学》一书，是阐述外部性理论的一部重要著述，并提出庇古税这一理论。在此书中，庇古认为由于人类的经济活动存在外部性，导致此项经济活动的私人成本与社会成本之间存在差异，从而导致了经济活动中的低效率和某些经济活动欠缺公平性的问题，而庇古税则是就如何解决私人成本低于社会成本的问题的重要解决办法，通过征收庇古税使资源企业承担经济活动的一部分外部性收益或者外部性成本，从而实现了部分外部性成本或外部性成本的内部化，使私人成本等于社会成本，从而改变经济主体的行为，促使资源开采企业积极采取措施以改进生产经营技术，减少资源消耗，从而实现社会资源的最优配置。

2、科斯定理

庇古税存在一定的局限性，主要体现在这个学说的一些假设条件过于简单，不会真实存在。科斯在庇古税的基础上率先提出更好的办法。那污染问题来说，由于外部环境存在，制造污染的企业会同受污染的人进行协商，制造污染的企业

可以用经济补偿的方式弥补受污染人,前提是在没有交易费用或者交易成本可以忽略不计时,当补偿额足够弥补污染所造成的破坏及损失且不会高于制造污染企业的收益时,交易才能够成立;或者相反,受污染的人给予污染企业一些经济补偿,补偿额必须小于由污染而造成的损失且要大于污染企业形成此项经济活动的收益,否则交易也不能达成。当交易费用很大且足够影响到交易时,就需要界定受污染的人有不受污染的权力,或者是污染企业有排污的权力,而这个工具,就是产权。在产权明晰的条件下,假如交易因为交易费用而难以达成,这时污染企业确定有排污的权力,对受污染的人来说,只要补偿费用加上交易费用足够弥补排污企业不排污的损失,且小于自己对污染的评价,交易就能达成;而在一个全面的资源产权制度建立之前,政府应当以税收手段对资源领域进行干预,意味着将资源部门所造成的社会成本计入其私人成本,即实现了外部性成本内部化。在起既定的资源使用补偿原则下,资源税便产生了存在的意义,这样才能保持国家作为资源所有者的权益和地位;资源税影响了资源性产品价格形成机制,通过建立和实施资源产权制度从而实现资源的可持续利用这一既定目标。

基于该模型具有一定的积极作用,从早期庇古提出的“外部效应内部化”理论,到后期科斯提出的产权制度理论这一阶段,许多国家和地区对经济生产过程采用了行末端治理的模式。这一模式虽然对于环境污染的迅速扩张具有一定抑制作用,但是难以从根本上解决有限的资源和无限的与人类需求之间的矛盾,并且违背了可持续发展理念。在未来中国经济增长的很长一段时间里,对资源的需求量将不会下降,同时对资源的开采破坏也会继续,这些事实使可持续发展理念应当成为我国未来经济发展的首要目的,也应当成为我国资源税费制度改革中一个首先要思考的问题。

综上所述,从资源税费制度的起源来看,外部性理论和科斯定理是资源税的理论基础,而可持续发展理论则是世界各国纷纷开征资源税的重要诱因。

3、公共物品理论

自然资源作为公共物品,具有非竞争性和非排他性的特点,如果条件设定为自由的资源市场机制,则可以达到社会成员共同享用。但是,由于客观情况上的一些限制,真实发生情况却是某些特定的经济人才能享用,这样就会造成公共物品的滥用。为了有效的防治这种情形,开征资源税是比较合理有效的手段。通过对环境自然资源等公共物品的开采利用征收资源税的手段,能够调整这些公共物品的市场价格,使其价格与价值相匹配,资源使用效率能够得到切实的提高。根

据科斯理论，资源的国家所有权应该首先得到明确，这是完善一个国家资源税制度的基础。然后通过征收资源税，形成健康的资源价格机制，最终促进自然资源的合理开发以及社会的可持续发展。

1.4 本文的结构及创新点

1.4.1 框架结构

本文共分为四章：第一章为绪论，主要对我国资源税制改革的选题背景、研究意义、国内外研究现状和本文的创新点进行了阐述；第二章对我国从开征资源税到现行的资源税制进行回顾分析和阐述，提出我国现行资源税制在某些方面存在不足，即立法目的有偏差，征税范围狭窄，计税依据不合理，应税资源单位纳税总额偏低，优惠政策偏多，资源税调节能力弱。第三章主要介绍了国际上在资源税制建设和改革方面的相关经验，总结出几种资源税制的征收模式，分析出它们的优缺点，以便借鉴到我国资源税制改革。第四章在对资源税的理论分析基础上，通过借鉴国外在资源税制上的实践经验，针对我国资源环境的现状及问题，提出了几点完善我国资源税制的对策建议，即明确资源税制的目标与原则、区分矿产领域的税费关系、完善资源税收入要素、制定合理的税收分配政策。提高资源税立法层次。

1.4.2 创新点

第一，本文通过对我国资源税若干方面的统计数据加以整合分析，指出了我国资源税收入的多寡与资源税制改革的开展有着密不可分的关系，资源税制的改革，即扩大征税范围越大、提高资源税率，将会直接增加资源税的税收收入，这对本文最后提出资源税改革建议提供了理论及事实依据。

第二，本文从提高立法层次的角度，对我国资源税制的改革提出了建议。资源税制作用的发挥，离不开相关制度的完善以及相应政策的配套施行。我国目前资源税制只是国务院暂行条例的形式，不能充分发挥其调配资源，促进可持续发展的作用。提高资源税制的立法层次，逐步修正现行制度、政策，是资源税改革的根本。

第 2 章 我国现行的资源税制及问题分析

2.1 我国现行的资源税制度及税收情况

2.1.1 我国现行的资源税制度

在资源税开征以前，我国实行的是计划经济体制，所有企业都属国家所有，没有必要再向国家上缴税收，当时国家实行的也是财税一体的税收体制，在这种经济体制下，资源企业开采利用资源，也就是国家自身利用资源，没有必要对其征税。由于国家没有对资源行业进行有效的监管和调控，导致没有一个合理的资源价格形成机制，国家和人民也还没有形成正确的资源利用意识，资源行业对资源开采随意性很高，资源企业之间的利润水平相差悬殊。这些现象导致在新中国建立初期，环境破坏严重，许多矿产遭到掠夺性开发，而资源浪费情况也十分严重。在 1984 年，国家财税制度改革，将资源税作为一个新税种开征，从此改变了资源无偿使用的历史，将政府与资源企业之间的利润分配关系以法律形式进行了确定。

在开征资源税的初期，征税范围较小，税率较低，只对原油、天然气、煤炭和铁矿石征税，这时的资源税更像是一种试验性税收。在 1994 年的财税制度改革中，征税范围扩大到对矿产资源全面征税资源税，确立了资源税普遍征收的原则，并以此配合了分税制改革的实施。1994 年的资源税的征收范围共有 7 个税目，包括原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐，计税方式是对对外销售的资源产品按销量征收，对自用的资源产品按产量征收，并确定了资源税属于中央和地方共享税，地方享有大部分的资源税收，国家只享有海洋资源税。可以说，当时的资源税制已经从我国从资源无偿使用的制度下前进了一大步，对落实普遍征收和级差调节的目的提供了有力的制度支撑。

在 1994 年之后，我国没有对资源税制进行根本上的调整，只在 2004 至 2005 年提高了某几种矿产的单位税额。进入 21 世纪以后，出现了许多与当前经济社会发展不相协调的地方，影响了资源税调控职能的充分发挥，也与可持续发展理念相违背。虽然期间国家对资源税实施了几次微调，但并不能完全发挥资源税制的作用。因此在 2010 年 6 月 1 日，经国务院批准，财政部、国家税务总局制定

的《新疆原油天然气资源税改革若干问题的规定》开始实行，拉开了资源税制新一轮改革的序幕，《规定》明确：在新疆地区开采原油、天然气的资源税由从量征收改为按销售额的5%从价计征。接下来从2011年11月1日开始，修改后的《中华人民共和国资源税暂行条例》及随后发布的《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》开始执行，原油、天然气资源税实行从价计征，税率为5%，需缴纳的资源税计算方式为：应纳税额=销售额×税率。

从总体看，从2011年11月1日起开始实施的新资源税改革，最主要的变化在于征收方式由从量定额到从价定率的转变。资源税从量计征已经不能适应我国目前的经济形势，随着资源价格的上涨，从量计征的资源税额已经不能反映资源的真实市场价值。而从价计征的征收方式能够使资源税和价格形成有机结合，能够反映出价格不断上涨的资源税之间资源税额的不同，既能平衡不同资源企业间的利润水平，又能增加国家财政收入。新的资源税改革有利于促进资源的合理开采利用，增加地方的财政收入，更有利于中西部和东部地区的财富转移，从而缩小地区差异，实现国家经济和谐发展。下表是新资源税改革的税目税率表。

表 2-1 资源税税目税率表

税 目		税 率
一、原油		销售额的 5%-10%
二、天然气		销售额的 5%-10%
三、煤炭	焦煤	每吨 8-20 元
	其他煤炭	每吨 0.3-5 元
四、其他非金属矿原矿	普通非金属矿原矿	每吨或者每立方米 0.5-20 元
	贵重非金属矿原矿	每千克或者每克拉 0.5-20 元
五、黑色金属矿原矿		每吨 2-30 元
六、有色金属矿原矿	稀土矿	每吨 0.4-60 元
	其他有色金属矿原	每吨 0.4-30 元

	矿	
七、盐	固体盐	每吨 10-60 元
	液体盐	每吨 2-10 元

资料来源：2011 年 11 月 1 日起施行的《中华人民共和国资源税暂行条例》

2.1.2 我国现行资源税制度下的税收情况

1984 年 10 月 1 日，国务院颁布了《中华人民共和国资源税条例(草案)》，资源税正式成为我国的一个税种。1984 年的资源税收收入只有 4.16 亿，到 1985 年猛增为 16.64 亿，从 1986 年起每年都保持在 20 亿左右，到 1993 年达到了 25.61 亿。尤其在 1994 年税改以后，我国的资源税税收收入得到了迅猛增加，从 1994 年的 45.55 亿，逐年增加到 2009 年的 342.56 亿。

虽然我国的资源税增长的速度非常快，但从国家税收上看，资源税收入在财政收入中所占的比重还是比较小，1994 年的最高比例也不过 0.93%，之后一直呈现下降趋势，2004 年的比例仅为 0.42%。2006 年以后资源税在税收总额中所占的比例才出现上升的趋势，最近这几年，比例基本维持在 0.6%与 0.7%之间。资源税收占税收总额的比例关系多少，直接决定了资源税收对地方税收收入中的贡献大小。所占比例最高的是 1995 年，约为 2.25%，之后每年都在下降，长期位于 1.1%和 1.6%之间。

2.1.3 我国现行资源税的主要特点

目前，我国所实行的资源税的总体原则可以概括为以下两类：第一类是普遍征收，就是对所有对国有的应税资源的开采活动都应该缴纳资源税；级差调节，就是获得对较优质资源开采权的企业或个人征收较高的税额。资源税由于其特殊性，与现行的增值税、流转税、财产等税种类别差异很大，主要有以下几个特点：

第一，征税对象固定。资源税的征税对象与其他税种有所不同，只有具有商品属性的自然资源才是资源税的征税对象。

第二，采用复合计税方式，即从量与从价相结合。现行的资源税对两种最主要的矿产资源原油和天然气按销售额的 5%计算征收，而其他的矿产资源按资源的开采量或消费量确定应税产品的税额，从量定额征收。

第三，实行差别税额。现行资源税制主要是根据资源开采条件、资源品位等条件的优劣来确定差别税额的。借由这些条件的不同来调节资源级差收入。增值税、消费税等等的属于货物和劳务税的税种，一般实行差别税率的表现，只是在

某一产品或某一行业中适用一个税率。而资源税则是在应税产品相同的情况下,根据不同开采者的开采条件、资源状况设计出多种类型以及多种档次的税率,这是资源税最显著的一个特征。

2.2 我国现行资源税制度的问题分析

2.2.1 征税目的与可持续发展观仍有距离

资源税在大多数国家属于绿色税收体制的一部分,从性质上划分,可分为两种,一种是一般资源,另一种是级差资源。一般资源税是对国有自然资源的占有者或使用者优先征收的一个税种无论其占有资源质量优劣、取得收入多寡,无差别普遍征收,其目的是通过国有自然资源的有偿使用而强调国家作为资源拥有者的所有权,以达到政府保护自然环境和控制资源开发进程的目的。级差资源税是对资源的使用者或消费者因资源条件优劣不同而产生了不同的经济效益实行差别征税的一种税其实质是对资源征收的级差地租,其手段通常是对开采或使用较优质资源的企业征收额外的税额,反之则少征税,对占用劣等资源的企业则给予免税。

中国现行资源税的征税目的是 1994 年确立的普遍征收与调节级差相结合,但实际实施过程中,由于征税范围狭窄,难以达到普遍征收的目的,而更偏重调节级差收入这一目的。片面具有级差性质而普遍征收目的缺失的资源税的弊端显而易见:一是不能客观反映资源的真正价值,资源本身的内在价值得不到充分的体现,且不能将资源开采的外部成本内部化,资源不会得到合理开发,反而会使掠夺式开发和过度浪费的情况持续存在,不符合可持续发展的要求。二是资源企业的纳税额受到开采条件或资源自身条件因素影响较大,而与其经济活动对自然环境造成的负经济性无关,这会导致企业竭泽而渔,不能充分发挥资源税的功效。

2.2.2 资源征税范围狭窄,难以发挥调控作用

现行资源税的征税范围相对较狭窄。这也就带来了不可避免的问题:一是不能对那些不征税的自然资源发挥其抑制自然资源的过度开采的功能,导致这些资源浪费严重;二是在诸多资源类产品中,被征税的资源与不征税的资源之间的价格差异直接影响了相关企业的竞争力,造成市场不公,使资源税的调控作用难以发挥。

2.2.3 资源税的计征方式不合理

目前,我国尚有多种资源的资源税征收方式为从量征收的计税方法。片面的

从征管的角度看,按销量征税有一定的优势,计征方式简单、征管费用低都是按销量征税的优点,但是从资源税征税目的和效果的角度来看,这种方式是有其弊端的。具体分析,从量定额计征方式使资源税的征收无法影响资源产品价格形成,进而无法实现资源税对资源极差收入的调节功能。另外一方面,资源税的从量定额计税方式导致了资源税收入低且增长缓慢,单单依靠提高资源开采量决定的资源税,是很难实现快速增长的。

2.2.4 资源税单位税额相对低下

我国当前实行的资源税的税额是按照 1994 年制定的,在各类应税资源品中,税额最低 0.3 元/吨,最高的 60 元/吨。这其中有政府考虑到要对资源开采企业的帮助和扶持。多数资源实际税收负担不足 1.5%,资源补偿费率平均也不超过 4.5%,根本谈不到节约。之后,随着对资源稀缺程度认知的加强,资源价格持续上升,税额标准虽经过几次调整,但税负水平不升反降。而这样低的税负根本不会给资源企业的利润造成影响。因此资源企业在追求利益最大化的同时,对自然资源无休止的掠夺性开采,使企业的内部成本外部化和社会化,对环境和生态都造成了破坏。我国资源丰富的地区普遍都是经济欠发达的省份,对资源的进一步加工比较落后,开采和生产的资源产品大多被运到经济发达地区,得不到资源的高附加值,但却是主要收入;而发达地区消耗的却是相对廉价资源产品,这种现状还会进一步拉大东西部发展差距。

2.2.5 资源税优惠政策偏多,调节作用减弱

从财政和市场两个角度分开来看,首先,财政角度上看资源税税收优惠实际上属于税收支出,政府放弃或者让渡一部分税收收入使地方政府税收收入减少。其次,市场角度看某些纳税人享受税收优惠,对其他纳税人而言则代表他们多缴纳了税款,遭受到税收歧视,这不利于公平竞争。目前资源税优惠中存在地域性减免政策,例如,辽宁、吉林、黑龙江三省根据其有关油田、矿山的实际情况和财政承受能力,可在不超过 30%的幅度内,对本省低丰度油田和衰竭期矿山降低资源税税额标准。这类减免政策既不利于该地区资源的合理利用,又不利于各个省份之间的公平竞争。从征税对象来看,不同资源品作为开采对象,对应的是不同的优惠。例如,井矿盐、湖盐与液体盐各采用不同的优惠政策;冶金矿山(包括独立矿山和联合企业所属的矿山)铁矿石资源税减按规定税额标准的 60% 缴纳,如果企业经营的是品种不同的资源,按照这种减免政策明显有失公平,造成竞争的不公平。从国家资源基础角度看,资源开采者面对优惠政策往往会受其刺

激，加大力度去开采自然资源，难免会导致开采过度，不能做到资源的合理有序利用。

第3章 国外资源税费制度的内容特点及对我国的借鉴

在税制研究中,比较研究法尤其是与国际上先进的税制比较是比较常用的研究方法。当今世界上,对资源产品征税已经成为发达程度不同的国家的通行做法。尤其是经济发达国家,非常重视环境保护与绿色税收,在推动环境保护和促进资源的合理有序开发方面,采取了许多不同做法,并且饶有成效,对我国目前不太成熟的资源税制有着十分有意义的参考作用。

3.1 国外资源税费制度体系的主要内容及特点

国际上的资源税费制度体系经历了一个漫长的过程,才形成了一个比较合理并能有效运行的体系,这个体系以权利金为核心税费制度,从运行成果上看,这个体系不仅能够促进资源行业得到发展,也能够使资源得到永续利用,符合可持续发展的观念。目前,世界上多数市场经济国家的资源税费体系的核心是包括权利金制度,并包括跨州税制度、资源超额利润税、矿业权租金和资源耗竭补贴制度等。

3.1.1 权利金制度

权利金制度是世界上许多国家对资源的主要收费制度,是市场经济国家矿产资源产权制度的核心制度。权利金(Royalty)一词最早出现在罗马,是罗马王室向资源开采利用者收取的费用。而这与现代意义上的权利金制度定义基本一致,现代的权利金制度是指资源的开采人向资源所有人因开采利用其所拥有的不可再生资源而支付的费用。国家对自然资源的所有者的经济利益通过权利金值得得到保障,实际上矿产资源的经济地租概念更易于理解。资源被勘探开采,则开采企业必须向所有者提供经济补偿,这里所说的所有者,一般指的是国家。而这种经济补偿不会根据资源条件的不同而不同,而是全部征收。具有绝对地租的性质。权利金制度使环境资源的开发利用者成为了承担开采由此带来的社会成本和生态环境成本的人,而矿产资源生态补偿的理论立足点在于矿产资源具有价值,其所调节的是国家作为自然资源的所有权人与资源企业之间的利益关系。世界上许多国家把权利金分为两部分征收,一部分是基础部分,即绝对地租,对所有的资源的开采使用者征收,税负比率相对较低;另一部分为超额部分,是对资源的开发利用者因开采资源禀赋较好的并且能产生超额收益的资源而产生的利润部

分征收的级差地租，是一种超权利金。这两种权利金制度对企业来说虽然是两种方式，但它们的理论基础却都是可持续发展理论，对实现人与自然和谐发展的目标具有积极意义。

表 3-1 世界上若干国家的权利金费率

国家/地区	美国	澳大利亚			加拿大
		南澳大利亚	西澳大利亚	昆士兰州	
权利金税（煤炭）	露采 12.5%，井采 8%	2.50%	5%	4-5%	28.84%

资料来源：2005 年世界煤炭发展报告

国际上的权利金制度有以下几个特点：首先，矿产资源所有权制度经过近一个世纪的发展已趋近成熟，大体上可分为：以美国、英国为代表的土地所有者模式，以德国、日本为代表的矿产资源所有制模式，以法国为代表的矿产资源国家所有的模式。这三种模式的共同点在于，解决了矿产资源的归属问题，而产权制度是经济有效运行的基础，因而基于保护所有者权益的理念，大多数市场经济国家都确立了权利金制度。第二，在权利金征收方式上，各市场经济国家大多采取了从价计征与从量计征相结合的方式，矿产资源的权利金费率在 3%到 8%之间调整。第三，一些国家能够根据资源稀缺程度不同，并考虑到可再生资源的再生周期的长短等条件采用不同的权利金计征方法，比如对于稀缺程度较低的矿产资源按从量计征的方法，包括一些某些非金属矿产和煤炭，对于某些稀缺程度高或者开采难度低的资源按照价计征的方式，包括金属矿产和油气资源，此外对于某些特殊资源或者影响经济发展命脉战略资源规定特殊的计征办法。

3.1.2 资源超额利润税制度

世界上采用资源的超额利润税的国家不多，但也有一些自然资源丰富的国家采用这一制度，包括澳大利亚、哈萨克斯坦、阿尔及利亚等国家。超额利润顾名思义，是指超过正常利润的那部分利润，又称纯粹利润或经济利润。资源超额利润税实际上是对在相对较好的资源条件或市场条件下进行资源勘探开采的企业，并获得了超过一定临界点的收益而获得的那部分超额利润而征收的一种利润附加税。征收超额利润税体现了政府通过国家干预，对资源级差收入的调控功能，能够充分发挥资源税费对资源行业的调控职能，有利于形成资源行业中公平竞争的良好竞争环境。具体的征收范围是，只对自然禀赋优越的资源开采公司征收，

并且只对由于对该资源的开发,该公司谋取到高于某一特定利润率的那部分利润征收,开征超额利润税时的收益率就是超额利润税的起征点。从本质上看,资源超额利润税是权利金制度的一种特殊表现形式,是国家作为资源所有者征收的绝对地主性质的特许权适用费,是对长期的资源开采企业征收的,属于经济补偿金范围的税收。超额利润税只对资源的级差收益进行调节,并不是对所有资源企业都征收。

当然,超额利润税在国际上的推行度不高,也尤其内在原因。根据经济学的一般原则,资源行业本身是一个高风险行业,而高风险应该对应着高收益,而资源行业因此取得较高的投资回报率应该在法律上得到承认和保护,超额利润税显然与此相悖。另外政府也可以通过所得税对资源企业取得的超额利润加以调整。

3.1.3 矿业权使用费

矿业权使用费是指国家想取得开采自然资源的国家许可证的企业征收的,基于资源企业对矿产资源的开采活动的费用。它体现了国家与取得矿业开采权的企业或个人之见的经济关系。目前大多数国家以两种形式收取矿业权使用费:矿产勘探权和采矿权分别征收。对未被勘探开采过的矿产地,勘探或开采企业只需要每年按面积向国家或个人缴纳一定的租金。对于已经被勘探而可以被直接开采的矿产地,资源企业不但要每年向资源所有者缴纳矿业权使用费,还有对前期投入的勘探支出给予报偿,属于投资回报性质。

表 3-2 部分国家及地区对采矿权补偿费的征收情况

国家/地区		收费名称	收费金额
澳大利亚	昆士兰州	勘探许可证	27 澳元/年 平方公里
		矿产开发执照	2500 澳元/年 平方公里
		采矿租赁费	2100 澳元/年 平方公里
	西澳大利亚	勘探许可证	30 澳元/年 平方公里
		采矿租赁费	930 澳元/年 平方公里
智利		探矿权	75 美元/年 平方公里
		采矿权	375 美元/年 平方公里
印度尼西亚		第一年	150 美元/年 平方公里
		第二年	300 美元/年 平方公里
印度			100-500 美元/年 平方公里

资料来源:2005 年世界煤炭发展报告

由于矿业权使用费大多按面积征收,某些国家规定逐年递增,使矿业权使用

费可以鼓励采矿企业尽可能少占地，并尽快勘查出没有开发前途的地区，并尽快归还给土地所有者。矿业权租金是权利金制度的一种补充，资源企业如果要对某一地区的某一资源进行开采利用，必须先取得资源开采许可证，而只有向国家缴纳了矿业权租金才能取得许可证。矿业权租金按照矿产资源的占地面积不同为主同时考虑到开发活动的不同阶段进行征收：在取得勘探、勘查等权利的许可证初级阶段征收的标准较低，而对于开采使用阶段则采用递增的方式征收较高的租金。

3.1.4 资源耗竭补贴制度

资源耗竭补贴制度的理论最早是霍特林在 1913 年提出的，是指政府每年从资源企业的净利润中提出一部分返还给资源的所有者或经营者，并且规定使用方向为寻找替代资源，可以理解为是政府以鼓励资源企业积极寻找新的资源以保证资源的可持续利用而向资源企业提供的一种补贴。其目的是为了确保经济发展和环境承载能力的协调，有针对性的向资源行业和资源企业提供专项补贴，实现对资源的有效利用与科学保护。在实践中，各国的具体措施不尽相同，一些国家向资源行业提供政府补贴，一些国家从资源企业由于开采资源应支付的权利金中给予优惠政策，另一些国家则是从资源企业的企业所得税中直接减免。

由此可见，资源耗竭补贴制度与权利金制度都是以可持续发展的思想为基础，对可耗竭资源的开发进行调控，但二者各有侧重：权利金制度是资源企业向国家支付的经济补偿，表达了资源企业对国家拥有所有权的自然资源的有偿使用。而资源耗竭补贴制度是反方向的，是国家补偿给矿业权人的，并以此来引导资源开发者对资源开发的方向和进程，它作为一种政府补贴实际上减轻了资源企业实际承担的税负。

3.1.5 国外资源税费制度体系的主要特点

第一，国外资源税费制度立法水平高。多是由一整套税法、矿业法及附属法规、国家矿产政策以及特别法组成的复杂体系，这种体系充分体现了自然资源归国家所有应当有偿使用的原则。许多国家通过立法，确定自然资源归国家或全民所有，资源企业勘探开采使用自然资源，政府以多种方式参与其利润的分配过程，确保资源的有偿使用，充分体现了自然资源的社会属性和资源的价值理念，是对开采和利用国家所有的可耗竭矿产资源的补偿，同时也体现了国家这个资源所有者的权益得到认定。

第二，不同矿床的性质差别很大，其品位、吨位、开采条件千差万别，矿业

周期性也不同，矿业公司的资本成本与经营成本的高低差距很大，有可能出现相当大的超额利润。对这种超额利润，一些国家采用了超额利润税制。超额利润税的实施使开采不同禀赋和开采条件的资源这一活动需要缴纳的税款有差别，能反映出对资源级差收益的调节功能，从而建立起一个对拥有不同条件资源的资源企业之间实现公平竞争的良好税制条件，进一步促进人类对资源的合理利用与科学保护，实现资源的可持续发展。

第三，随着自然资源利用程度的不断提高和可持续发展理念研究的逐步深入，许多国家的资源税制已经实现了从收益税到环境税的转变，日益成为环境税收体系中重要的税种。许多国家采用的资源耗竭补贴制度，以及资源税率浮动制度，都是通过向资源企业提供补贴的形式鼓励资源企业积极对新的可替代资源进行勘探与生产技术的革新。

3.2 国内外资源税费制度的差异及对我国的启示

我国现行的资源税制还停留在利润税的水平上，从立法层次到征收方式方面，与经济发达国家都存在着很大差距。

第一，我国的资源税制度体系主要包括资源税、矿产资源补偿费、探矿权和采矿权使用费等方面。而西方发达国家则主要征收权利金、资源租金使用费、矿业权使用费，同时，对矿产资源实行资源耗竭补贴制度。究其差异，各国均普遍建立了资源耗竭补贴制度，并对该补贴规定专门用于提高资源利用效率或寻找替代资源的研究。设置专项基金，用于补偿资源的开采与保护是一种方法，可以有效防止资源税费收入被企业或者地方政府挪用，以稳定的经济基础作为保障，使资源得到可持续发展。因此，资源耗竭制度在我国的建立是迫在眉睫的，这样新的替代资源才能尽早被发现，并取代旧资源，从而保持资源的可持续发展。

第二，世界上各主要市场经济国家虽然采取不完全同的资源税费制度体系，却普遍都以立法的形式确认了资源税在社会经济中的作用。我国资源税的征收起步晚，在经济体制改革的初期并不被重视，进而产生资源浪费和环境破坏现行十分严重。目前，随着社会经济的发展，资源耗竭和环境问题成为摆在国家和社会面前必须要解决的问题，我国现行的资源税制已不能满足这些需求。目前我国在资源税方面的最高准则便是国务院颁发的《中华人民共和国资源税暂行条例》，资源税立法层次低是不能充分发挥其对社会经济与环境的调节作用的重要原因之一。所以，某些国家在资源税制方面的立法结构，对我国资源税制进一步改革

有着重要的借鉴意义。

第三，其他国家资源税费的课征范围相较于我国则更加广泛，包括原油、天然气、矿产资源、森林资源、水资源、及某些特殊资源全面的征收税费。比如加拿大、马来西亚、菲律宾、巴西等国家开征了森林税；水资源丰富的国家如荷兰、芬兰、俄罗斯等都开征了水税和水污染税；安哥拉对钻石征税；泰国对燕窝和水产品征税等等。这也对我国资源税制改革提出了启示，我国资源税费制度应当扩大资源税的征税范围，加快资源税到生态税的转变过程。

第 4 章 对我国资源税制进一步改革的政策建议

我国资源税发展至今，已经不能适应高速发展的经济社会，无法调节不断增长的资源需求与资源的有限性之间的矛盾，在对资源税进行了比较完整的理论分析基础上，通过借鉴国外在自然资源领域的税制实践，针对我国资源税的现状及其存在的问题，本文认为，我国的资源税制改革虽然有所进展，但收效不明显，其中也有其亟待解决的问题，目前我国必须把资源税制改革向纵深推进。根据目前资源税制所暴露出的问题，我国资源税制改革应侧重在修正资源税开征目的、扩大征收范围、改变计征方式、提高税率、规范资源税的使用流向、提高资源税的立法层次几个方面进行改革。

4.1 进一步完善资源税制度，以普遍征收为主要目的

我国从 1984 年开征资源税，长期以来，我国资源税主要得立法目的是调节资源级差收益，侧重于对不同禀赋的资源级差收益进行调节，影响资源资源价格的形成机制，调整资源行业的利润分配，使资源企业实现公平竞争。然而，从整体上来说，取得的效果并不理想。比如对煤炭开采行业来说，准入门槛和开发成本很低，而我国对品质最优的煤炭收取的资源税最高仅为 20 元，这与采煤企业所取得的利润相比太低，相应的煤炭价格偏低也造成了资源浪费情况，采富弃贫成为行业惯行做法，是对自然资源的极大浪费。而资源税在调节超额收益方面的作用也不明显。资源企业和资源产品的消费者共同作为社会经济中的经济个体，只有通过国家政策调控，使资源最终的市场价格受到资源开采、生产、消费过程中各种内部和外部成本的影响，从而协调资源开采与经济发展之间的矛盾。

在我国，包括土地、矿山、水、森林等资源都归国家所有，但分布不均衡，许多资源富集地都处于中西部的经济欠发达省份，自 1994 年税务体制改革以来，基本上所有的资源税款都被纳入地方财政，中央只制定政策。目前，国家主要通过中央财政转移支付的手段解决中西部欠发达地区的财政紧张情况，资源税是地方税种，提高资源税恰恰能够在中央与地方税收之间平衡，省去了财政转移支付的中间环节。我国资源禀赋差异明显：东部地区地理条件优越，交通便利，人口密集，而中西部地区资源丰富则是最主要得优势。协调区域经济和财政公平化、使东西部地区经济得到均等发展，都能够在资源税制改革中，通过增加资源税在

中西部省区的财政收入中的比重这一措施来得以实现。

因此,我国应当应当将以普遍征收为主的根本目标代替过去以调节级差收益的单一目标。将资源税的作用定位为:补偿矿业活动所带来的社会成本,更多地促进资源节约、推动可持续发展,更多的用于新型替代能源的研究和推广,以及目前资源消费活动所产生的环境破坏和污染治理,使资源企业的外部效应内部化,优化资源产品的价格形成机制。转而设立权利金制度,用以履行资源税目前的职责——调节资源的绝对收益与级差收益。同时,资源税改革中,中央应该适当放权,避免中央直接制定减免政策而损害地方财政收入。

4.2 整合征费制度, 建立权利金制度

我国自 1984 年开征资源税以来,在矿产资源开发的行业中一直采取税费并存、费种繁多的情况。目前,资源企业除需要缴纳资源税外,还需缴纳矿产资源补偿费、矿区使用费、探矿权使用费、探矿权使用费、采矿权使用费、采矿权价款等若干种类的费用,费大于税的特殊情况广泛存在于资源行业中。从国家角度来看,资源税和矿产资源补偿费都是对矿产资源收取的具有补偿性质的权利金,并且是不完善的权利金制度,这样一种税费并行的制度,不仅不能达到资源税制的立法目的,还会阻碍资源行业的发展;从资源行业的角度来看,税费并行增加了企业的负担,各种费用叠加大大高于资源税的税额,而且我国资源税大部分从量征收,导致企业极易对税费产生混淆,错误的认为矿产资源补偿费重复征收,产生抵触情绪,用各种手段逃避税费缴纳,造成国家财政收入的损失。矿产资源补偿费与资源税这两种对资源企业征收的税费在理论基础、征收依据、各自调整的经济关系等许多方面各有不同。资源税属于国家税收,具有强制性和固定性的特点,能够调节部分矿山矿种之间的级差收益,使矿山企业所处位置相同;矿产资源补偿费是国家凭借对矿产资源的所有权而对资源企业征收的,是资源开发利用者由于勘探或者开采利用了矿产资源而向矿产资源的所有者支付的带有补偿性质的费用。

前面已经阐述,权利金制度是国际上的通行做法。国外的权利金制度目前来看虽然比较健全,但也是经过了长期的修订完善,才形成现在的一整套征收管理制度。在我国实行权利金制度有很多积极意义,在大多数国家,自然资源所有权是国有的,社会经济活动中对资源的开发利用理应对国家这个所有者进行经济补偿。权利金制度还可以迫使资源使用者支付可耗竭能源的机会成本,因为可耗竭

能源不能再生，会对未来的经济利益产生影响，所以资源使用者支付机会成本是必要的。合适的权利金费率还会促使企业充分利用和回采矿产资源，以获得最高的经济利用，国家也借此实现了放置资源浪费的目的。

前文介绍了世界上许多国家对矿产资源行业征收权利金，目的是体现国家的所有者权利，调节资源开发。我国并没有采用权利金制度，但矿产资源补偿费和矿区使用费以及其他各个费种的征收却大致接近权利金制度的功能。我国征收矿产资源补偿费的规定是 1994 年由国务院颁布的《矿产资源补偿费征收管理规定》，实现了我国矿产资源补偿费征收的合法性，是我国矿产资源管理体制的重大改革。《规定》中规定我国的矿产资源补偿费按矿产品的销售收入计算费用，费率为煤、石油和天然气行业 1%，其他行业 0.5%—4%；事实证明，对资源企业争取适当的矿产资源补偿费是可行的，不仅可以增强国有自然资源有偿使用的观念，还可以提高财政收入。但是《规定》也有其不能克服的弱点。首先是没有规定矿产资源补偿费的使用去向，这与国际惯行做法——规定用于科研和寻找替代资源不符，容易使人们产生误解，影响矿产资源补偿费的征收。其二是国家对矿产资源补偿费的后期流向设定不合理，矿产资源补偿费对征管水平要求高，地方政府在此项费用中的得到的财政收入少，因而地方政府对征收矿产资源补偿费的积极性不高。其三是矿产资源补偿费的征收中，开采回采率是一个重要系数，并且由于开采回采率这一系数属于专业范围，征管单位难以准确核对企业提供的数值，增加了补偿费的计算难度，造成企业往往高填开采回采率，从而降低矿产资源补偿费的费率，借此达到少缴的目的。虽然国家在 1997 年和 1998 年连续颁布了几项矿产资源补偿费的管理规定，对矿产资源补偿费的理论基础、基本原则和基本执行方法进行了进一步明确，但我国矿产资源补偿费的征管方法和费率设置还存在许多问题，与国际上的权利及制度相距甚远。

事实上，在我国对矿产资源征收的费用体系中，名目繁杂，界定不清，没有一部具有现实指导意义的法律对各种费用的征收与利用进行规范，这既增加了资源企业的负担，又提高了国家税收的征管成本，对社会资源是一种浪费。本文建议把征收目的相近的费用予以合并，这样既可以提高征收效率，有能缓解企业的抵触情绪，能大大提高社会经济效率。

通过对国际上权利金制度的阐述分析，结合我国自身情况，本文建议将资源税保留，而把矿产资源补偿费、矿区使用费等费种取消，转而征收权利金，对企业来说，也就是用权利金代替了若干费种。目前，我国对资源行业征收的各费种

的综合征收率相较于国际上权利金 10%的平均标准要低，因此，首先需要提高个费种的征收标准。实际上，我国已有这方面的成功经验，1990 年开始，我国对开采海洋石油资源和中外合作开采陆上使用资源收取的矿区使用费（最高费率为 12.5），这一做法与国外的权利金制度已经比较接近，并且得到了国家与地方征管部门与企业双方的认可，可见权利金制度在我国也是符合实际并且可行的，因此建议将矿产资源补偿费逐步向权利金靠拢，实现从征管方式到费率费额的相近。

4.3 完善税制要素，提高调节效用

我国资源税发展至今，已经不能适应高速发展的经济社会，无法调节不断增长的资源需求与资源的有限性之间的矛盾，根据目前资源税制所暴露出的问题，我国资源税制改革应侧重在扩大征收范围、改变计征方式、提高税率、规范资源税的使用流向、提高资源税的立法层次几个方面进行改革。

4.3.1 扩大资源税的征收范围，提高税负调节能力

我国资源税征税范围比较狭窄，在各方面学者与专家中已成为共识，通过前面几章的介绍，无论从我国自身条件的角度，还是从与世界其他国家相对比的角度，我国资源税的征税范围都不能满足需要，显得过于单薄。早在 1994 年税制改革时，就已经把普遍征收这一原则纳入资源税的征收目的，但由于我国资源税征收起步晚，在 1994 年颁布的《暂行条例》中，仍然只有 7 中应税矿产品和盐，到 2011 年 11 月修改后的《暂行条例》也仅仅将焦煤和稀土两种应税产品单独列出，也没有调整征收范围。而其中所规定的征收范围也仅限于矿类产品，所征收的行业仅限于采掘业，在其他比较重要的资源领域，如水资源、森林资源、海洋资源和一些特殊资源的征收还是空白，不能充分调节各类资源的开发利用情况。

如前所述，世界上资源税的通行做法是不仅对矿物产品征收，也对水资源、森林资源以及一些特殊地区的特殊资源征收。而我国仅仅包括并不全面的矿产资源的计征范围则显得有些窄，因此，建议扩大资源税的课税范围，使资源税能在更广阔的范围内发挥其调节作用。

首先，本文建议立即对水资源征收资源税。虽然我国水资源总量丰富，但分布很不均匀，南多北少、东多西少是主要的特点。为了缓解我国北方水资源匮乏的情况，我国实施了南水北调工程，虽然有所缓解，但水资源日渐枯竭不但是中国也是全球经济需要面临的问题。目前全球大部分国家都面临着水资源困境，工

业发展和人口增加使水资源的日益匮乏与经济发展之间的矛盾日益尖锐。目前我国对水资源的消耗采取的是由各地区自来水公司收水费的形式,而对产生水污染的企业也征收水污染费,但是由于没有一个明确的法律来约束,水费和水污染费的征收都显得不正规,没有法律依据,且问题重重,对节约水资源使用方面的效果并不明显。而且,我国水费和水污染费都处于低水平,由于立法层次低,大幅度提高水费和水污染费也不现实。目前修改后的《条例》中资源税目“其他非金属矿原矿——未列举名称的其他非金属矿原矿”这一子目已经将矿泉水和地下水纳入征收范围,这是国家对水资源征收资源税的一个试探。其次,我国应尽快对森林资源征收资源税,我国森林资源也很丰富,森林资源主要是指林木资源,还包括林地、林内和林下的野生动物、植物和微生物,森林资源对生态环境的重要性毋庸置疑,森林资源虽然是可循环资源,但其循环周期长的特点也使其应得到足够的重视。世界上已有许多国家对森林资源征收资源税,比如加拿大、俄罗斯、巴西,我们应该从中吸取经验。再次,我国资源税对矿产资源的征收范围过窄,应把比较稀缺的矿产资源都纳入征税范围,以充分发挥调节资源、保护环境的作用。

4.3.2 转变资源税计征方式,参与资源税价格形成机制

目前大多数国家对资源税的采用的计征方式是从价计征,我国目前只对原油和天然气实行从价计率,其他各类依然沿用从量计额的方式,从税收的延续性方面来看,资源税制实行从价计征与从量计征相结合的方式,是最稳妥的,但应扩大资源税从价计征的范围,首先把煤炭纳入从价计征范围。2011年的资源税改革中最引人注目的是对原油和天然气的计征方式进行改革,但煤炭这一税目却不在此列,究其原因,煤炭是我国能源消费的主要资源,根据国家煤炭行业协会统计,2000年煤炭消费量在全国一次能源消费总量中所占比例是67%,而在刚刚结束的2011年,煤炭占社会生产和消费的比例不降反升,占全国一次能源消费总量的72.8%。煤炭的生产和消费所占经济生活的比重如此之高,导致国家考虑到应避免税制改革对经济造成较大影响,没有贸然对煤炭资源税制进行改革。当然,对煤炭资源采取从价定率征收对经济的确会产生一定的负面影响,目前的煤炭市场基本上是卖方市场,资源税改革导致的新增成本可能会比较快的转嫁给消费者,从而导致消费成本上升,对我国经济通货膨胀的现在造成不利影响,但如果权衡利弊,考虑到目前煤炭开采行业资源税从量定额征收的弊端,政府迫切需要在接下来的改革中将煤炭改为从价计征。

从价计征资源税能从根本上帮助政府修正资源行业外部性，资源税可以将资源开发利用产生的外部性成本即对后代福利的影响内部化，从而具有可持续发展的意义。而当前政府过多的对煤炭按从价征收的方式所产生的后果忧虑，也并不是没有道理的，由于资源最终要流向市场，无论会产生什么样税负转嫁的速度和幅度，最终的负担还是会落在消费者身上，而结果必将提高我国整体的能源消费成本，提高我国各类产品的成本，而对经济发展产生影响。但从另一方面来看，对煤炭征收的资源税提高了资源企业的开采成本与生产成本，提高行业准入门槛，使这一行业不再具有暴利性质，有利于提高资源的开采和利用效率，提高企业寻求替代产品的积极性并鼓励节能，从而使资源利用朝着更高效更能永续利用的方向发展，对资源行业和整个经济形势的影响利大于弊。

4.3.3 调整计税依据，从总体上提高税负

目前，我国经济运行的下行周期还没有结束，经济增速放缓，国家政治推进结构性减税，而此时正是通过调整资源税理顺资源价格体系的有效时机。而调整资源税，以提高税率这种方式无疑是最简单有效的。目前，世界上许多国家为了缓解资源市场的矛盾，纷纷对资源税提高税率，澳大利亚决定在 2012 年 7 月将煤炭、铁矿石两大矿产资源税提升 30%，而巴西帕拉州自今年 4 月起施行了新的矿产税，将生产每吨铁矿石的矿产税提高到约 3.78 美元。可见提高资源税已成为国家保护本国资源，减少对外输出的风行做法。我国的资源税开征晚，税率本身相较于其他国家就很低。以原油为例，国际上对原油征收的主体税费权利金费率平均水平为 12.5%，而我国对原油征收资源税率仅为 5%。

本文建议可以参考具有与中国自然资源情况相近似的国家的资源税制，比如俄罗斯和加拿大，再根据我国各方面的实际情况制定出一个既不影响经济稳定发展，又能改善资源开发和利用的税率体系，而本文建议开征的水资源税、森林资源税等新税种，益采用稍低的税率，这样在一个规范征收的税制环境中，各类资源的开发利用者也能相对公平的竞争。

4.4 制定合理的税收分配政策，规范税款使用

目前，我国资源税是由地税局征收，税收收入全部计入地方财政。这种做法一方面增加了地方财政收入，体现了国家对经济地区差异的调整，但另一方面鼓励了资源富饶地区的地方政府过多依赖资源行业，不利于资源的可持续利用。在国际上，各国对资源税分配政策差别较大，但普遍遵循中央与地方共享的原则。

这种方式在客观上把资源税的税权和财权在中央与地方财政收入中间起到了协调作用。首先我国资源税应由国税局征收，以体现资源国有的属性，同时国家又能把握好资源税征收的具体征管办法。其次，资源税的分配应把保护资源作为确定分配关系的主要理念，对地方稍有倾斜，中央也分享一小部分，这体现了国家对资源输出地区的补偿。第三，规定地方财政中资源税的使用方向，比如可以规定其必须用于对新的可再生能源的研究或者对因开采资源而造成的环境破坏加以维护，具体可以通过政府补贴或者建立生态补偿基金等方式来制定，这无疑对缓解经济发展对破坏资源环境之间的关系具有重大意义。

4.5 提高资源税的立法层次，加强相关制度建设

我国资源税的立法内容单一，尤其低估了资源本身的价值，忽视了资源与环境之间的互动关系。促进资源税为政府在资源环境领域进行宏观调控方面充分发挥作用，应该尽快完善相应的配套设施。本文认为可以采用退与资源法的立法和通过司法解释或国务院文的方式来解决，是专业性强的内容由立法做原则性规定，再通过立法授权行政机关的方式根据社会经济生产的变化进行相应的调整。修订资源法律还可以强化资源税的征管，加强资源税纳税人的纳税意识，减弱其对资源税的抵触情绪，使其树立纳税意识。

将资源税提高到法律规定的层面，制定资源税法可以加强多个政府部门的配合与协作，目前我国资源税由单一地税局征收，而其他费的征收主体数量繁多，本文建议把资源税作为国税局征收的税种，而其他费统一归由地税局征收，同时建立一整套的体制配合体系，包括环保、地质、国土等部门。而国家益采取收取耗竭资源补偿费的形式来调节资源开采程度，促进可持续发展。

同时，资源税制改革的作用发挥也需要其他税种税制的配合。近几年由于我国资源消费增长迅猛，资源行业的税收也在快速增长，我国应尽快实现由生产型增值税向消费型增值税的转变，逐步取消资源行业中的增值税，充分发挥资源税的调节作用。实际上，资源税相较于增值税的调节功能更强、更具备专业性。这种结构性的变化也符合国际惯例，既能增强税收的调节作用，又简化了税制，减小了征管难度，降低税收成本。

参考文献

- [1]孔祥秀. 浅析党的十七大提出科学发展观的时代背景[J]. 中小企业管理与科技, 2009 (7) .
- [2] 刘劲松. 中国矿产资源补偿机制研究[J]. 煤炭经济研究. 2005 (2).
- [3]Gray. L. G, Rent under the assumption of exhaustibility, Quarterly Journal of Economics(28), 1914
- [4]程彦. 生态税收制度的理论基础与实践经验——兼论可持续发展战略下我国生态税收制度的现实选择[D]. 厦门大学, 2005.
- [5]阿兰·兰德尔. 资源经济学[M]. 施以正译. 商务印书馆. 1989.
- [6] Ciriacy-Wantrup, S. V(1952) Resource Conservation: Economics and Policies (University of California Press, Berkeley and Los Angeles).
- [7]世界环境与发展委员会. 我们共同的未来 [R]. 吉林人民出版社, 1997, p52.
- [8]Pearce W. David et al, Blueprint for Green Economy, London: Earthscan, 1989, p23-24.
- [9]Hotelling R. , The economics of exhaustible resources. Journal of Political Economy(39), 1931
- [10] Conrad, R. , Z. , Shaliza, and J. Styme, "Issues in Evaluating Tax and Payment Arrangements for Publicly Owned Minerals", Policy Research and External Affairs, 1990.
- [11]Mitch kunce, Shelby Gerling, Willian Morgan, Ryan Maddux, "State Taxation, Exploration, and Production in the U. S. Oil Industry", November 26, 2001.
- [12]袁怀雨、李克庆. 资源税与矿产资源补偿费制度改革[J]. 岩土工程界. 2000 (Z1).
- [13]肖兴志, 李品. 我国资源税费改革的战略选择[J]. 社会科学辑刊, 2006 (3).
- [14]张亚明. 我国矿产资源税费理论研究综述[J]. 湖南科技学院学报, 2009 (2).
- [15]丁芸. 可持续发展视角下的资源税改革[J]. 新疆财经, 2008 (5) .

- [16]侯丽艳、胡蝶、赵亚霄. 中国资源税制改革研究[J]. 石家庄经济学院学报, 2006 (2) .
- [17]刘磁君. 促进经济增长方式转变的资源税政策研究[J]. 时代经贸(中下旬), 2008 (1) .
- [18]谢美娥、谷树忠. 我国资源税的功能缺陷研究及改革建议—以榆林市为例[J]. 宏观经济研究, 2007 (3).
- [19]张媛. 我国资源税改革设想[T]. 合作经济与科技, 2007 (11)
- [20]丁丁、周同、严岩、邓红兵. 我国资源税改革面临的问题及对策[T]. 环境保护与循环经济, 2008 (5).
- [21]潘伟尔. 论我国煤炭资源采矿权有偿使用制度的改革与重建[J]. 经济研究参考, 2007 (50).
- [22] 郑秀文. 关于我国资源税的改革设想[J]. 税收与企业, 2001 (9).
- [23] 安仲文. 以可持续发展理念完善和改革我国现行资源税. 宏观经济研究 [J] , 2008 (4) .
- [24]侯晓靖. 从党的十七大报告看我国资源税费的改进[J]. 生态经济(学术版), 2008 (1) .
- [25]安体富、蒋震. 我国资源税: 现存问题与改革建议[J]. 涉外税务, 2008 (5).
- [26]祝遵宏、傅斌. 资源型地区可持续发展需要资源税改革[J]. 开放导报, 2008 (6) .
- [27]高清位、郝志军. 浅析我国现行资源税体系存在的问题及改革设想[J]. 经济论坛, 2008 (8) .
- [28]陈文东. 论矿产资源税费改革[J]. 中央财经大学学报, 2006 (4) .
- [29]杨人卫. 中外资源税制比较及我国资源税制的完善[J]. 四川环境, 2005 (5).
- [30]张媛. 资源税的他国实践及对我国的启示[J]. 科技创新导报, 2007 (33).
- [31]张所续. 国外矿业税费制度对我国的借鉴[C]. 中国地质矿业经济学会资源竹理专业委员会 2006 年学术交流论文汇编.
- [32]周国川. 国外水资源保护税制比较研究[J]. 水利经济, 2006 (5).
- [33]张媛. 促进可持续发展的资源税问题研究[D]. 东北财经大学, 2005 年 12

月.

- [34] 马利艳. 浅谈资源税的改革和完善[J]. 北方经济: 综合版, 2009(18).
- [35] 李菲. 煤炭产销两旺凸显资源税功能弱化[J]. 中国财政, 2004(10).
- [36] 杨人卫. 我国资源税费制度现状及其完善措施[J]. 浙江国土资源, 2005(12).
- [37] 杨芝青. 论资源税的改革与完善[J]. 经济论坛, 2010(5).
- [38] 张景华. 中国资源税问题研究与改革取向[J]. 经济与竹理, 2009(5).
- [39] 黄婉婷. 促进我国自然资源可持续利用的资源税制研究[D]. 中央财经大学, 2008年4月.
- [40] 胡钢. 环境保护与自然资源利用中的制度创新——构建“绿色税收”体系的研究[D]. 复旦大学, 2007年7月.
- [41] 王克群. 我国资源税发展演进及未来改革取向[J]. 地方财政研究, 2010(1).
- [42] 程黎、李大明. 西方资源税制及其对完善我国资源税制的借鉴[J]. 武汉理工大学学报: 信息与管理工程版, 2008(8).
- [43] 李卫东. 美国的森林采伐税及其特点[J]. 世界林业研究, 1999(1).
- [44] 殷焱等. 资源税改革势在必行[J]. 中国国土资源经济, 2006(1).
- [45] Arthur A. Unk, Political Constraint And North Dakota's Coal Severance Tax, National Tax Journal, Vol.

致 谢

在论文即将完成之际，敲下“致谢”两个字，心中无限感慨。回眸过去，一路走来，需要感谢的人太多，实在是这些简单的文字所不能表达和承载的。

首先诚挚的感谢恩师杨志安教授对我的严格要求和悉心指导，导师渊博的学识、非凡的气质、敬业的工作作风、独特的人格魅力，始终感染着我、激励着我，这些都将成为宝贵的财富让我享用终身。

同时，非常感谢财政学的赵桂芝、李宝民、杨玉霞等老师在学习工作和生活中给予的关照。

感谢财政学专业的所有同学们。

感谢最挚爱的父母，是你们让我有机会、有毅力完成了全部的学业，鼓励我、支持我一步步走到了今天，愿你们一生平安。

感谢关心、支持、帮助过我的所有人！感谢文中所引用文献的编、著、译者。

最后，特别感谢所有参与评阅本文的各位专家、老师，您们提出的批评与指正，对我而言是莫大的帮助！



遼寧大學
LIAONING UNIVERSITY

硕士学位论文

THESIS FOR MASTER DEGREE