

内容摘要

伴随着我国资源稀缺的加剧和生态环境的恶化，资源税立法被提上日程。为加快资源税收法定的进程，立法者在总结了环境保护税、船舶吨税、耕地占用税等“税制平移”立法的经验后，对资源税立法同样采取“税制平移”的立法路径，并于2019年8月26日正式公布我国首部《资源税法》。《资源税法》在保持《资源税暂行条例》税制框架总体不变的基础上，根据现代经济社会的发展和税制改革的目标，对税制框架内的税制要素内容进行了调整和完善。但遗憾的是，正式立法后的资源税法律制度对于资源税的立法目的、征税范围、以及税收征管等问题尚未完全妥善回应，从长期发展的视野来看，上述三个问题都将影响《资源税法》最终的实施效果。

本文以我国资源的可税性为研究起点，在我国资源税法律制度演变的基础上，结合资源税立法前后的税制要素对比，为巩固资源税法律制度促进资源集约节约利用的根本目的，分析并指出了我国资源税法律制度目前存在的主要问题，最后对我国资源税法律制度的完善提出了一些具体的优化建议。

本文总共分为四大主体部分：

第一部分，我国资源的可税性研究。一方面，从经济学的层面对资源的可税性进行理论分析，即地租理论、外部性理论、以及公共物品理论。另一方面，从法律的层面对资源的可税性进行理论分析，即税收法定原则、税收正义原则、以及制度失灵理论。

第二部分，我国资源税法律制度的演变。本文将我国资源税法律制度的演变分为三个阶段：初步建立阶段、改革完善阶段、以及正式立法阶段。其中，我国资源税法律制度的正式立法阶段为本部分内容的重点探讨内容，分析了我国资源税制度之所以采取“税制平移”立法路径实现法定的原因。

第三部分，我国资源税法律制度存在的问题。本文从真正落实资源税法律制度实施的现实角度出发，结合了我国资源税制度的立法前后变化和立法效果，指出我国资源税法律制度现存的三大主要问题：目的条款之遗憾缺失、扩围进展之相对缓慢、以及税收征管之模糊条款。

第四部分，我国资源税法律制度的优化建议。本部分内容乃全文的最终落脚点，针对我国资源税法律制度现存的三大主要问题，明确我国资源税制立法应当遵循“深入落实税收法定”“注重突出生态补偿”以及“综合协调绿色税制”三个基本理念进行顶层设计，并且从纳入资源税立法目的条款、加快资源税扩围的立法进度、以及完善资源税收征管体系建设这三个方面给出了具体的建议。

关键词：资源税；税收法定；税制平移；绿色税制

Abstract

With the intensification of resource scarcity and the deterioration of the ecological environment in China, resource tax legislation has been put on the agenda. In order to speed up the process of statutory resource taxation, after summarizing the experience of “tax system shifting” legislation such as environmental protection tax, ship tonnage tax, and farmland occupation tax, legislators adopted the same legislative path for resource tax legislation. On August 26, 2019, Chinese Resource Tax Law was officially announced. On the basis of keeping the parent tax system framework of the "Resource Tax Interim Regulations" unchanged, Chinese Resource Tax Law made adjustments and improvements to the tax system elements for the development of economy and society and the goals of the tax system reform. However, Chinese Resource Tax Legal System has not yet fully responded to some problems, such as the legislative purpose, taxation scope, and tax collection and management of resource tax. From the perspective of long-term development, the above three problems will have an impact on the final effect of the "Resource Tax Law".

This article takes the taxability of resources as a research starting point and combines with the evolution of Chinese resource tax legal system and the comparison before and after the legislation of resource tax system. In order to consolidate the fundamental purpose of resource tax legal system to promote the intensive and economical use of resources, this article analyzes the main problems existing in Chinese resource tax legal system, and finally puts forward specific optimization suggestions for improving Chinese resource tax legal system.

This paper is divided into four main parts:

The first part is the research on the taxability of resources. One the one hand, from the economics level, three theories prove resources should be taxed, which are the theory of land rent, the theory of externalities, and the theory of public goods. One the other hand, from the legal level, three theories prove resources should be taxed, which are the

principle of legal taxation, the principle of tax justice, and the theory of system failure.

The second part is the evolution of Chinese resource tax legal system. This article divides the evolution of Chinese resource tax legal system into three stages: the initial establishment stage, the reform and improvement stage, and the formal legislation stage. Among them, the official legislation of Chinese resource tax legal system is the focus of this part, which analyzes the reasons why Chinese resource tax system adopts the "tax system shift" legislative path to achieve legality.

The third part is about the problems existing in Chinese resource tax legal system. From the perspective of realizing the implementation of the resource tax legal system, this part combines with the changes of the legislative resource tax legal system and the legislative effect, and points out three main problems: the regrettable lack of purpose clauses, the relatively slow progress of the expansion and the vague terms of tax collection and management.

The forth part is optimization proposals of Chinese resource tax legal system. This part is the foothold of the paper. Aiming at above three main problems existing in Chinese resource tax legal system., it is clear that Chinese resource tax legislation should follow three basic principles, which are "in-depth implementation of taxation legislation", "focusing on prominent ecological compensation", and "comprehensively coordinating the green tax system". Then, this paper gives specific suggestions, which are adding the legislative purpose clause, accelerating the legislative progress of resource tax expansion and improving resource tax collection and management system.

Key words: resource tax; legislative taxation; tax system shift; green tax system

目录

引言.....	1
（一）研究目的.....	1
（二）研究综述.....	2
（三）理论意义及实践价值.....	6
（四）研究方法.....	7
（五）研究创新.....	8
一、我国资源的可税性研究.....	9
（一）经济上的可税性研究.....	9
（二）法律上的可税性研究.....	11
二、我国资源税法律制度的演变.....	13
（一）资源税法律制度的初步建立.....	14
（二）资源税法律制度的改革完善.....	14
（三）资源税法律制度的正式立法.....	15
三、我国资源税法律制度存在的问题.....	17
（一）目的条款之遗憾缺失.....	17
（二）扩围进展之相对缓慢.....	19
（三）税收征管之模糊条款.....	22
四、我国资源税法律制度的优化建议.....	25
（一）明确我国资源税制设计的基本理念.....	25
（二）纳入资源税立法目的条款.....	27
（三）加快资源税扩围的立法进度.....	29
（四）完善资源税收征管体系建设.....	31
五、结语.....	33
参考文献.....	34
致谢.....	38

引言

（一）研究目的

本文选取资源税的法律制度为研究对象展开研究，一是由于我国首部《资源税法》作为2019年8月份刚出台的“绿色税法”，具有一定的时代性；二是由于《资源税法》是我国采取“税制平移”立法路径出台的税法之一¹，对于其他税种立法具有参考价值；三是由于生态保护被列为全球人类追求的共同目标，如何通过完善我国资源税的法律制度促进资源节约集约利用和保护，具有重要的现实意义。

改革开放以来，我国迎来了经济发展的高速期，但与此同时也引发了资源浪费和生态环境污染等负外部性问题。面临我国自然资源日渐稀少的压力，中央更加重视节约与保护自然资源，同时也意识到，1993年出台的以调节级差收入为课税目的的《资源税暂行条例》已经无法应对我国正在快速消耗的自然资源。于是，国务院于2011年重新修订了《资源税暂行条例》，对从价计征方式进行试点改革，资源开发者逐渐开始减少对部分自然资源的开发行为。从价计征方式试点改革取得良好反响后，2016年5月，《关于全面推进资源税改革的通知》正式宣布我国将全面推进资源税税制改革。资源税实施全面改革后，税制运行愈发成熟和完善。立法者为抓紧落实党中央明确要求的“落实税收法定原则”，凭借着对环境保护税、耕地占用税等“税制平移”立法的成熟经验，对资源税同样采取“税制平移”的立法路径。2019年8月26日，首部《中华人民共和国资源税法》正式出台。

在我国目前的税收体系中，部分税种由于税制相对简单、现有规则较为成熟，可以采取“税制平移”的立法路径实现法定。²从资源税制度的正式立法来看，不可否认的是，现行《资源税法》相较于《资源税暂行条例》，税制要素、税权配置以及条文表述等方面确实都得到了优化。然而，如何从资源税法律制度的立法细节处巩固“促进资源节约集约利用”的根本目的，并且在税收征管中得以准确反馈，仍是我国资源税法律制度值得探讨的地方。另外，立法作为适应和服从改革

¹ 《环境保护税法》、《烟叶税法》、《船舶吨税法》、《耕地占用税法》、《车辆购置税法》、《资源税法》、《契税法》、以及《印花税法（草案）》，均采取了“税制平移”的立法路径。

² 刘剑文、郭维真：“准确理解税收法定进程中的‘税制平移’”，《中国社会科学报》，2019年5月15日，第5版。

的工具³，资源税法律制度除了应该保障现有的改革成果，还应思考资源税制未来改革发展的方向。因此，为了资源税征纳双方都能真正践行资源税法律制度“促进资源集约节约利用”的立法目的，并且为了保障未来资源税制改革能够更加顺利地进行，本文对我国资源税法律制度完善展开了研究。

（二）研究综述

1. 国内研究现状

我国资源税制度的法定采取的是“税制平移”的立法路径，该立法路径在我国发展的历史并不长，我国开始采用“税制平移”立法路径始于2016年12月25日制定的《环境保护税法》，环境保护税“税制平移”立法取得良好成效后，立法者对税制相对简单的其他税种⁴也陆续采取该立法路径，实现了这些税种法律位阶的上升。从现有的文献来看，从发布征求意见稿到正式出台，国内学者针对我国资源税制度正式立法的路径和资源税法与税制完善协调性的研究较为稀少，主要的研究集中在资源税制度的主要立法变化和立法意义方面。

（1）关于资源税制度立法意义的研究

岳红举（2020）认为，资源税立法有助于内化生态的外部性成本，实现资源分配的代际公平，促进可持续发展⁵；姜珊（2020）认为，资源税的法定意味着我国的财税生态文明建设正在努力加强，表现出了诸多积极变化⁶；罗昌财、宋生瑛、方葑（2018）认为，资源税制度实现法定对于保护资源和提供环境质量，实现依法治税和美丽中国目标具有重要意义⁷；祝远石（2018）认为，两个需求和两个理念共同催生了资源税立法：两个需求是指市场对税制公平的需求和政府治理的需求，两个理念是指“税收法定”理念和“保护纳税人权利”理念⁸。

（2）关于资源税制度正式立法的路径研究

³ 刘松山：“当代中国处理立法与改革关系的策略”，《法学》，2014年第1期，第81页。

⁴ 如：烟叶税、船舶吨税、耕地占用税、车辆购置税、资源税、契税已经实现了法定，印花税法正在上升法定化。

⁵ 岳红举：“资源税立法宗旨论”，《税务与经济》，2020年第1期，第94-99页。

⁶ 姜珊：“资源税法助力绿色发展迈大步”，《中华工商时报》，2020年9月3日，第003版。

⁷ 罗昌财、宋生瑛、方葑：“新时代资源税立法的背景与选择”，《税务研究》，2018年第6期，第41-45页。

⁸ 祝远石：“资源税立法：需求、理念与法律设计”，《云梦学刊》，2018年第2期，第93-98页。

我国资源税制度的正式立法不同于一般的立法路径,采取的是“税制平移”立法路径,对该立法路径的研究最具代表性的成果是《准确理解税收法定进程中的“税制平移”》一文,刘剑文教授和郭维真副教授(2019)指出“税制平移”不只是税制框架和税负水平的简单平移⁹,并分别从形式层面、经济层面、法治和国家治理层面这三个宏观层面阐述了如何准确理解“税制平移”,强调了“税制平移”的立法理念、立法宗旨和立法程序等的公平正义。此外,刘文学(2019)指出,资源税立法是基于税收法定背景下的“税制平移”,并从我国资源税制演变的四个阶段分析了资源税“税制平移”立法路径的科学性和合理性,认为《资源税法》的出台将是我国税收立法收获的又一重要成果¹⁰。

(3) 关于资源税制度主要立法变化的研究

在税率变化方面,黄燕芬、张志开、张超(2019)认为,《资源税法》按照不同的税目分别设置了固定税率和幅度税率,可以更好地突出现有资源的稀缺程度¹¹;在税目变化方面,郑晓晔、杨贵生(2019)指出,《资源税法》统一了应税资源产品的税目,对《资源税税目税率表》中列明的164种税目实行了规范征税¹²;在计征方式变化方面,杨孟著(2017)在《资源税法(征求意见稿)》对外公开发布后,认为从价计征方式是资源税实现法定的一大亮点所在,其对于促进资源节约集约利用将产生深远的影响¹³;在资源税减免方面,黄德荣(2020)认为,《资源税法》对资源税的减免实行三级法定,可以减少资源税减免的随意性¹⁴;在征税范围方面,冯添、王萍(2019)指出,《资源税法》中“应税资源”的表述为今后将森林、草原、滩涂等资源纳入征税范围预留了空间¹⁵。

(4) 关于资源税法与税制完善协调性的研究

周波、吕思铸(2020)指出,我国现行的资源税法律制度仍然存在三个基本问题有待解决:一,资源税缺乏科学、明晰的功能定位,一方面易导致资源税制设计

⁹ 刘剑文、郭维真,前注[2]。

¹⁰ 刘文学:“资源税立法:税收法定背景下的税制平移”,《中国人大》,2019年第1期,第35页。

¹¹ 黄燕芬、张志开、张超:“完善我国要素价格市场化形成机制的重要举措——简评新近出台的LPR定价机制、修订《土地管理法》、颁布《资源税法》三项改革”,《价格理论与实践》,2019年第8期,第6-7页。

¹² 郑晓晔、杨贵生:“资源税法新在哪儿”,《中国矿业报》,2019年9月2日,第002版。

¹³ 杨孟著:“从价计征:资源税法一大亮点”,《上海证券报》,2017年11月29日,第007版。

¹⁴ 黄德荣:“资源税减免实行三级法定”,《财会信报》,2020年9月14日,第B04版。

¹⁵ 冯添、王萍:“资源税法通过:落实税收法定原则”,《中国人大》,2019年第17期,第39页。

的复杂化，另一方面增加了征税阻力；二，资源税现行的财政利益分配关系，缺乏法律依据且不利于发挥中央政府在资源开发利用方面统筹全局的优势；三，现行的资源税制度，还不足以发挥出市场在资源配置中的重要作用¹⁶。高桂林、杨雪婧（2020）提出，资源税法律制度在今后的税收征管中可能会面临征税范围受限、缺乏对权力行使的监督和约束、以及尚未出台各项细化配套措施的问题¹⁷。

综上，对于我国资源税法律制度，国内的研究主要集中在资源税立法后的税制要素变化，以及资源税制度立法对于促进资源节约集约利用、改善生态环境、以及加快税收法定进程的重要性。但是，鲜有学者对我国资源税立法后的法律制度存在的问题进行详细的探讨。

2. 国外研究现状

国外学者对于资源税制度实现法定，促进资源节约集约利用，以及保护生态环境方面的研究，主要集中在三个领域：一是税收法定原则的落实；二是资源税收制度对资源开采的影响；三是资源税制度与环境保护的关系。

（1）关于落实税收法定原则的研究

基于落实税收法定原则的要求，我国采取“税制平移”的立法路径实现了资源税制度的法定，而 1215 年的《英国大宪章》则被目前学术界公认为税收法定原则确立的起点。税收法定原则，启蒙于 1215 年《英国大宪章》中彰显的“无代表不纳税”的理念，后被正式确立于 1689 年《权利法案》。大卫·李嘉图（1976）¹⁸、亚当·斯密（1981）¹⁹、萨伊（1982）²⁰等学者，将税收法定的内涵深化到预算法定，主张控制政府支出。随着社会契约论的盛行，霍布斯（1985）认为，税收是维持政府收支和“购买和平”的代价²¹。之后，金子宏（1989）对税收法定原则定义为，“国家必须以法律为支撑进行征税，不能随意征税，且不能强迫民众缴税。”²²对于税收法定原则的主要内容，北野弘久（2008）提出，应当先以法律形式规定税收，

¹⁶ 周波、吕思琦：“资源税改革仍有待解决的三个基本问题”，《财经问题研究》，2020 年第 5 期，第 74-81 页。

¹⁷ 高桂林、杨雪婧：“中国《资源税法》立法分析”，《税务研究》，2020 年第 8 期，第 82-84 页。

¹⁸ [英]大卫·李嘉图：《政治经济学及赋税原理》，郭大力译，北京：商务印书馆，1976 年版，第 127 页。

¹⁹ [英]亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下），北京：商务印书馆，1981 年版，第 260 页。

²⁰ [法]萨伊：《政治经济学概述》，陈福生译，北京：商务印书馆，1982 年版，第 464 页。

²¹ [英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎延弼译，北京：商务印书馆，1985 年版，第 269 页。

²² [日]金子宏：《日本税法原理》，北京：中国财政经济出版社，1989 年版，第 48 页。

再逐渐实现实质正义的税收，税收的征收和使用最终都应该立足于保护纳税人的权利²³。如今，税收法定原则已经逐渐被世界各国接纳，各国对于加快全面落实税收法定原则也已经达成共识。

（2）关于资源税收制度对资源开采的影响研究

为减少资源被过度开采，促进资源更加节约集约利用，我国加快实现了资源税制度的法定。实际上，国外学者对于资源税收对资源开采的影响较早地展开了研究，霍特林（1931）最早对税收和资源开采率之间的关系进行研究，他提出了“时间倾斜论”，认为税收可以改变和影响不可再生资源在时间上的分布。²⁴在霍特林的研究基础上，达斯古帕塔（1980）认为，税收政策可以直接影响资源价格，再通过控制价格的变化影响资源的开采。²⁵格丽特·斯莱德（1986）²⁶通过研究发现，资源税收对不可再生资源开采的影响可以通过对资源税税率的变化率和市场利率进行大小比较后²⁷发现。

（3）关于资源税制度与环境保护之间的关系研究

随着我国自然资源的快速消耗，《资源税暂行条例》已经不足以应对长期以来过度开采和利用自然资源所造成的负外部性问题，故立法者上升了资源税制度的法律位阶，从而更好地规制资源开采者和利用者破坏和污染环境的行为。国外学者对于资源税制度与环境保护之间的关系也有着深刻的认识，尼克D·汉利（2006）研究了能源资源与环境保护之间的关系，认为制定相应的能源税收政策，可以增加能源的生产和消费成本，在一定程度上能够减少能源的消耗，从而减轻能源消耗过快所导致的环境污染²⁸。泰利（2008）分析了煤炭资源与环境保护之间的关系，他主要通过研究土耳其的税收减排政策对其本国经济的影响，认为国家在规定税收减排政策的同时，还需一并实施减轻生产税负的措施，以免增加企业生产成本负担，

²³ [日]北野弘久：《日本税法原论（第五版）》，郭美松、陈刚译，北京：中国检察出版社，2008年版，第76-83页。

²⁴ Hotelling, “The Economics of Exhaustible Resources”, *Journal of Political Economy*, 1931.

²⁵ Partha Dasgupta, Joseph Stiglitz., “Uncertainty, industrial structure and the speed of R and D”, *Bell Journal of Economics*, 1980.

²⁶ Margaret E. Slade, “Exogeneity Tests of Market Boundaries Applied to Petroleum Products”, *Journal of Industrial Economics*, Volume 34, March, 1986.

²⁷ 若资源税税率的变化率大于市场利率，则会促进资源的开采，反之则会降低人们对资源的开采速度。

²⁸ Nick D. Hanley, “The Impact of a Stimulus to Energy Efficiency on the Economy and the Environment: A Regional Computable General Equilibrium Analysis,” *Renewable Energy*, 2006.

对社会就业造成负面影响²⁹。

综上，国外学者对于资源税制度实现法定，在促进资源节约集约利用，保护生态环境方面的研究由来已久，并且取得了较为丰硕的成果，这对于我国资源税制度实现法定提供了丰富的参考依据。但是，我国资源税法律制度是我国税制改革与立法融合的本土化产物。因此，国外学者基于本国资源税制度的研究对于我国资源税法律制度完善研究而言，不具备太多的法学借鉴意义。

（三）理论意义及实践价值

1. 理论意义

我国资源税制度采取“税制平移”的立法路径实现法定，实际上是税制改革时代“依靠实践经验立法³⁰”的产物。立法者通过环境保护税、船舶吨税、耕地占用税等税种“税制平移”立法积累实践经验，再依靠实践经验对资源税制度进行“税制平移”立法。故，本文对我国资源税法律制度完善展开研究，不仅可以完善资源税法律制度的立法路径理论，还可以为税制体系中其他税种制度的立法提供参考。

第一，完善资源税制度的立法路径理论。首先，对于我国“税制平移”立法路径的研究，文献数量极为有限，且缺乏对“税制平移”立法路径理论进行较为系统的研究。截止2020年12月10日，笔者在中国知网上输入“税制平移”四个字，仅出现2篇文献，分别为期刊和报纸，鲜有学者对我国“税制平移”立法路径进行微观层面的系统分析和研究。其次，目前尚未有学者对资源税“税制平移”立法后的实施效应展开研究。因此，本文通过对我国资源税制度采取“税制平移”立法路径实现法定的原因进行客观分析，对于资源税制度的立法路径完善具有理论意义。

第二，为税制体系中其他税种制度的立法提供理论参考。税收法定要求“一税一法”，但若要将我国现有的税种都上升为法律，短期内是不可能全部实现的。

²⁹ Cagatay Telli, “Economics of Environmental Policy in Turkey: A General Equilibrium Investigation of the Economic Evaluation of Sectoral Emission Reduction Policies for Climate Change,” *Journal of policy modeling*, 2008.

³⁰ 彭真：《论新时期的社会主义民主与法制建设》，北京：中央文献出版社，1989年版，第267页。

因此，最现实的做法是：先优先对亟需立法的重点税种立法，再总结经验加快对其他税种的立法。本文以资源税法律制度为视角，对我国税制体系中尚未制定法律的其他税种制度的立法发展具有理论意义。

2. 实践价值

本文以完善资源税的法律制度为研究对象，对于推进税收法定、优化资源税的法律实施、以及促进资源节约与生态保护都具有重要的现实意义。

第一，完善资源税法律制度可以更好地推进税收法定。相比税种的普通立法路径，资源税立法采取的是“税制平移”的立法路径，该路径省去了冗长的法律编纂工作，全国人大常委会直接进入到对现有税制进行审议的程序，节约了大量的时间和精力。而资源税法律制度的完善，使得执法人员“有法可依”，从而提高工作效率，更好地推进税收法定的进程。

第二，完善资源税法律制度可以优化资源税的法律实施。资源税法律制度完善研究，以优化资源税的法律实施为落脚点，一方面，从完善资源税制方面出发，对资源税应当加快扩围进度予以回应；另一方面，从完善立法条款方面出发，对增设立法目的条款和明确模糊条款予以回应。

第三，完善资源税法律制度可以促进资源节约集约利用与生态保护。人类对资源的消耗强度与日俱增，若再不加强对资源和生态保护的重视，势必会导致生态失衡。由于资源的开采和利用对生态环境具有明显的负外部性影响，本文通过对资源税法律制度进行完善研究，可以利用法律手段加快对经济活动的生态环境负外部性进行矫正和补偿，实现外部成本内部化。

（四）研究方法

1. 文献分析法

本文通过对现有的与资源税法律制度相关的文献、法律法规以及政策性文件等进行查阅、整理和仔细分析，研究和发现了思考问题的方向。

2. 历史研究法

本文对我国资源税法律制度的演变部分采取了历史研究法，通过梳理不同时期资源税法律制度的政策导向，为后文论证我国资源税采用“税制平移”立法路径实现法定的原因奠定基础。

3. 比较研究法

本文主要采取了横向比较研究法，一方面，通过对《资源税法》的税制要素与《资源税暂行条例》的税制要素进行比较和分析，本文客观评价了资源税法律制度的合理之处和存在的问题；另一方面，通过比较不同国家的资源税生态税目范围，本文切实分析了我国资源税生态税目的扩围之路。

4. 实证研究法

本文从中国人大网、中国政府网、财政部、国家税务总局、中国统计年鉴等网址，搜集和分析了资源税制度立法前和立法实施后的一些与税收变化相关的数据，增强了本文论证的可信度。

（五）研究创新

本文的创新之处主要有以下三点：

第一，从理论层面给出了我国采取“税制平移”立法路径对资源税制度实现法定的原因。本文先是厘清了我国资源在经济上和法律上的可税性理论，再通过对我国资源税法律制度的演变进行研究，较为系统的总结了我国采取“税制平移”立法路径实现资源税制度法定的现实优势。

第二，从法律实施层面客观评价了资源税制度立法后的税收效果。本文通过采取实证研究法，分别选取年份、月份和资源税收入为研究变量，根据财政部、国家税务总局、中国统计年鉴等网址公布的官方数据，对资源税法律制度进行税收效果的立法评价。

第三，从立法细节处发现问题，本着资源税征纳双方都能真正践行资源税法律制度“促进资源集约节约利用”的立法目的，对我国资源税法律制度完善研究给出了具体的建议。

一、我国资源的可税性研究

自然资源作为人类赖以生存和现代社会不断进步的重要物质保障,对人们的生活与社会的生产均产生了重要的影响。当我国经济步入了高速发展的新阶段后,人们对自然资源的开发和利用越发频繁,从而导致我国自然资源遭到了过度消耗。通过税收手段来引导人们有序开采利用和保护自然资源,是对自然资源课税的主要目的。随着 2019 年 8 月 16 日《中华人民共和国资源税法》的正式通过和发布,我国的资源税制度实现了法定化,这也标志着我国开始用立法手段编织起对自然资源的保护网。《资源税法》是我国财税法中重要的税种法之一,本文分别从经济学和法学两个层面对我国资源的可税性理论进行分析。

(一) 经济上的可税性研究

1. 地租理论

“地租”是一个古老的经济学概念,威廉·配第率先将“地租”概念发展为“地租理论”,即根据农地的肥沃程度、距离市场的远近条件、以及耕地技术水平的差异,区分农地使用者开垦农地生产农作物所需支付的剩余价值(地租),这为地租理论后续的发展奠定了基础。³¹亚当·斯密对于地租理论的研究也做出了突出的贡献,他认为“地租是源于贫穷的农工为了获得土地的使用权而不得不支付给地主的代价。”³²大卫·李嘉图则对级差地租理论展开了深入的研究:“土地的数量并不是无限的,且不同土地的质量存在一定的差异,故土地使用者在使用非同等质量的土地时需要支付不同的地租。”³³

马克思在前述学者们对古典地租理论的研究基础上,将地租进一步划分为级差地租和绝对地租。自新中国成立以来,我国的土地产权政策则以马克思的资源级差地租理论为指导思想,而后该理论亦成为了我国资源税最初的课税依据。国家通过征收资源税费对由于不同地区和不同品级的资源造成的级差收益进行调节,从而平衡地区间的贫富差距。

³¹ [英]威廉·配第:《赋税论》,北京:商务印书馆,1984年版,第46页。

³² [英]亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究:上卷》,北京:商务印书馆,2014年版,第141页。

³³ [英]大卫·李嘉图:《政治经济学及赋税原理》,北京:商务印书馆,2013年版,第237页。

2. 外部性理论

“外部性”概念最早是由马歇尔提出的“外部经济”概念发展而来的，但当时马歇尔并没有对“外部性”进行系统和完整的研究。直至1920年，庇古《福利经济学》一书的出台，外部性理论逐渐开始被人们知悉和研究。庇古认为，外部性分为正外部性（正面影响）和负外部性（负面影响），政府通过征税和补贴机制，能够使负外部性内部化。³⁴庇古《福利经济学》中解决外部性问题的建议，演变为我们熟称的“庇古税”，外部性理论亦成为了政府对资源进行课税用来解决资源负外部性问题的重要依据。

之所以会产生负外部性问题，归根到底是由于企业的行为成本过低。若再不对资源进行课税，某些以追求利润为主要导向的企业，则会对自然资源进行过度地开采，而且往往会忽视开采和生产过程中造成的环境污染问题。资源税的开征增加了企业的私人成本，在一定程度上减少了企业的资源过度开采行为。此外，资源税间接影响了消费者的消费行为。因为企业成本的增加，意味着销售产品的价格也会上升，最终该成本转嫁给了消费者。因此，运用外部性理论开征的资源税能够有效地减少资源浪费和环境污染等负外部性问题。

3. 公共物品理论

“公共物品”这一概念最早是于1954年被萨缪尔森提出来的，“公共物品，是指任何一个消费者对某物品的消费都不会影响到其他消费者对该物品的消费”³⁵，即公共物品不具有竞争性。公共物品除了具有非竞争性以外，还具备非排他性和整体性。非排他性，是指公共物品并不独属于一个人，一个人在使用某公共物品时不能禁止其他人使用该物品。整体性，是指公共物品不会被分割给某个特定的人或者企业，区别于私人产品。

自然资源作为公共物品，由生活在地球上的人类共同享有。但是，这份大自然的馈赠也造成了“公地悲剧”和“搭便车”等问题，征收资源税无疑是解决上述问题的重要手段。通过对自然资源的开采和使用行为进行征税，一方面可以避

³⁴ A.C.Pigou., *The Economics of Welfare*., London: Macmillan Press, 1932, p57-63.

³⁵ [美]保罗·萨缪尔森：《经济学》，北京：中国发展出版社，1992年版，第198页。

免人们过度开发资源，从而缓解自然资源的稀缺性问题；另一方面也能够让人们深刻意识到自然资源的价值。

（二）法律上的可税性研究

1. 税收法定原则

税收法定原则，被称为保障纳税人权利和规范政府征税权的“帝王原则”，已然成为当代世界各国通行的基本法律原则。1215年《英国大宪章》对国王征税权的限制，不仅代表着英国现代议会制度和民主政治制度的正式奠基，也被公认为税收法定原则确立的开端³⁶。

目前我国的税收法定原则，虽然没有在宪法中得以完整和准确的体现，但是我国2015年修正通过的《立法法》，对税收法定原则作出了相对明确的规定。并且，《立法法》强调仅全国人大及其常委会有权制定税收法定原则的“法”。关于税收法定原则的内容，尽管学者们有不完全一致的表述和见解³⁷，但从大多数学者的观点和《立法法》的规定³⁸来看应当包含三个基本内涵：课税要素法定，课税要素明确，以及征税程序合法。其中，课税要素法定和课税要素明确是从税收立法层面提出的要求，征税程序合法是从税收执法层面提出的要求。从税收立法层面来看，税收法定原则意味着与纳税义务成立有关的基本课税要素都必须且只能由狭义的“法律”来规定和明确，除了全国人大及其常委会，其他任何主体不得制定或者修改课税要素。³⁹从税收执法层面来看，除了《立法法》第8条作出的税收征收管理制度只能制定法律的规定，《税收征收管理法》第3条⁴⁰还对税收执法程序进行了较为详细的规定。征税程序须合法，绝不仅仅因为要实现法理上的实体正义，而是由于税收程序本身亦具有独立的存在价值，主要表现在税

³⁶ 刘剑文：《理财治国观——财税法的历史担当》，北京：法律出版社，2016年版，第138-139页。

³⁷ 有学者认为，税收法定主义的内涵为“课税要素法定主义、课税要素明确主义和程序合法原则。”——参见张守文：“论税收法定主义”，《法学研究》，1996年第6期，第29-30页。还有学者认为，税收法定原则的内容包括课税要素法定主义、课税要素明确主义、合法性原则和程序保障原则。——参见[日]金子宏著，刘多田等译：《日本税法原理》，中国财政经济出版社，1989年版，第11-13页。

³⁸ 2015年《立法法》第八条 下列事项只能制定法律：（六）税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度只能制定法律。

³⁹ 刘剑文：“如何准确理解税收法定原则”，《经济参考报》，2013年第008版，第2页。

⁴⁰ 《税收征收管理法》第三条 税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。

收程序中立、公开、参与等内在品质，这些品质能够提升纳税人的纳税自主性和服从性。⁴¹

税收法定原则的重要性不仅在《立法法》中得以充分凸显，党出台的纲领性文件中也不无彰显出“落实税收法定原则”的重要性和紧迫性。党的十八届三中全会早在 2013 年，就首次明确提出全面深化改革必须尽快“落实税收法定原则”。在全面深化税收制度改革的背景下，立法者决定对资源税制度采取“税制平移”的立法方式实现资源税制度的法定化。2017 年 11 月 20 日，《资源税法（征求意见稿）》公开征求意见。2019 年 8 月 26 日，《中华人民共和国资源税法》正式通过，并自 2020 年 9 月 1 日起实施。

2. 税收正义原则

正义作为法律的核心价值，也是税法之灵魂所在。尽管有人基于税收的无偿性和强制性断定税收是不正义的，但是基于税收制度维护公共利益的角度来看，税收无疑是正义的，并且在不断朝着实质正义的方向发展和进步⁴²。对资源税制度进行立法，目的在于用法律手段保障税收的正义价值，更好地实现代际公平和分配正义。

自然资源先天便存在分布不均的问题，加上后期人类长时间的肆意开采和滥用，自然资源已经遭到极大的破坏。通过对资源税制度进行立法，可以减少由于人们不合理开采和滥用资源行为所引发的一系列负外部性问题，实现生态补偿和代际公平。其次，资源税法对于自然资源先天分配不均和经济水平不一的省份，明确规定可以在法律规定的幅度税率内适用不同的具体税率，从而实现分配正义。因此，实现资源税制度的法定化，是在对自然资源进行合理开采利用和保护的基础上，实现了我们本代人间的公平正义，同时亦促进了代际人之间的公平正义。

3. 制度失灵理论

制度失灵，这里主要包括“市场失灵”和“政府失灵”，是国家通过立法手

⁴¹ 许安平：“税收法律主义及其在当代的困惑”，《现代法学》，2005 年第 3 期，第 182 页。

⁴² 杨盛军：《税收正义——兼论中国遗产税征收的道德理由》，长沙：湖南人民出版社，2014 年版，第 54 页。

段干预经济的客观基础和逻辑起点。市场作为一种可以使资源得到有效分配和使用的方式，也存在其固有的缺陷。市场失灵主要表现在：自由竞争导致的市场垄断，价格机制的不健全以及市场经济的外部性问题等。这时候，则需要政府这只“有形之手”为“市场失灵”指点迷津。但政府也不是万能的，也会有失灵的时候，比如政府的过度干预、低效办事、权力寻租等。而税法的出台，就是为了有效克服“市场失灵”和“政府失灵”现象，用法律的形式将税收固定下来，规范政府的干预行为，最大程度地发挥市场的资源优化配置作用⁴³。

在资源的开采和利用方面，资源税通过立法对资源税的纳税人、应税资源的具体范围、税目、税率、计征方式、税收优惠等内容加以规定，引导和调整我国目前的资源结构。通过法律的强制力作用实现资源税制度的法定，可以确保自然资源合理的市场定价，倒逼市场上那些资源滥用型企业转型为资源节约型和环境友好型企业，同时避免了政府的权力寻租和过度干预行为。

二、我国资源税法律制度的演变

自新中国 1949 年成立至今，我国资源税的开征经历了从“不开征”到“收费”再到“征税”，以及从“费主税辅”发展到“税主费辅”的历程。我国资源税制度的法定也经历了一个从无到有，到不断改革完善，再到逐步从行政法规层面上升到法律层面的历史路径。自 1984 年 9 月 18 日国务院发布《资源税条例（草案）》至 2019 年 8 月 26 日全国人大常委会通过我国首部《资源税法》，我国资源税法律制度的演变大体上可以分为以下三个阶段（见表 1）：

表 1 我国资源税法律制度的演变

时间	阶段	成果
1984. 9-1993. 12	初步建立阶段	1993《资源税暂行条例》和《资源税暂行条例实施细则》
1994. 1-2019. 7	改革完善阶段	“分税制”改革
		从价计征试点改革：2011《资源税暂行条例》
		全面税制改革
2019. 8. 26 至今	正式立法阶段	2019《资源税法》

⁴³ 李昌麒：《经济法学》，北京：法律出版社，2007 年版，第 38-44 页。

（一）资源税法律制度的初步建立

1984年《资源税暂行条例（草案）》的发布，标志着我国有了自己的资源税制度。该暂行条例（草案）规定，自当年10月1日起我国开征资源税，但仅对开采石油、天然气和煤炭的企业征收资源税，根据起征点为12%的销售利润率采取超额累进的方式进行计征。1986年3月，《矿产资源法》的发布第一次以法律的形式确定了矿产资源有偿开采的原则。在上述两部法律法规的基础上，国务院于1993年12月重新修订颁布了《资源税暂行条例》和《资源税暂行条例实施细则》，这意味着我国的资源税法律制度开始初步建立。在这一阶段，我国资源税法律制度的功能定位主要是级差调节。

（二）资源税法律制度的改革完善

我国资源税法律制度共经历了三个时期的改革与完善，分别是改革起步期、改革成长期、以及改革成熟期。改革起步期，资源税制经历了“分税制”改革；改革成长期，资源税制经历了从价计征试点改革；改革成熟期，资源税制经历了全面改革。在历经了长达二十余年的税制改革后，我国的资源税法律制度愈发完善。

1. 改革起步期

1994年1月1日起《资源税暂行条例》的正式施行，标志着我国资源税制度的改革开始起步——“分税制”改革。“分税制”改革的第一步，扩大了资源税的征税范围。这次改革的征税范围不再限于石油、天然气和煤炭三大类，资源税的征税范围增加了四大类资源品目⁴⁴。“分税制”改革的第二步，简化了计征方式，统一简化为从量计征。此外，“分税制”改革考虑到我国自然资源分布的差异性和中央和地方的税权分配，将之前归属中央的资源税划拨为地方税。

此后，1994年“分税制”改革后的很长一段时间内，资源税制度都只是做了细微的调整和变动。在2004年至2009年这5年间，多个资源品目⁴⁵的税额标准被陆续提高。2006年，我国还主要针对石油开采企业在经营销售过程中因油价市场价上

⁴⁴ 指黑色金属原矿、有色金属原矿、其他非金属矿原矿和盐。

⁴⁵ 比如煤炭、石油、天然气等资源。

涨而获得的超额收入，开征了石油特别收益金。

2. 改革成长期

2010年起，我国开始侧重对资源税的从价计征方式进行试点改革。新疆是从价计征改革的率先试点地，2010年6月，新疆对原油和天然气按照税率为5%进行征税；新疆取得良好成效后，整个西部地区从2010年12月起陆续开展从价计征的试点工作。从价计征在西部地区的试点工作发展起来后，国务院借势于2011年9月修订了《资源税暂行条例》，将从价计征方式纳入暂行条例，因此自2011年11月1日起，全国都开始对原油和天然气施行从价计征。2014年至2015年期间，煤炭、稀土、钨等其他资源品目的资源税改革工作也在积极推进中。⁴⁶

3. 改革成熟期

吸取了上述资源税试点改革的经验后，中央于2016年5月发布了《关于全面推进资源税改革的通知》，正式宣布我国自2016年7月起将全面推进资源税改革。根据通知的相关规定，此次改革主要包括以下几个内容：第一，逐步展开水资源税的试点工作。河北省是我国首个水资源税试点省份，之后将依次开展其他地区的试点工作。第二，逐步将其他自然资源纳入征收范围。第三，扩大其他资源品目的从价计征改革试点。第四，清理违规设立的相关收费基金项目。

2017年11月20日，本着贯彻党的十九大精神和落实税收法定原则，财政部和国家税务总局联合出台了《资源税法（征求意见稿）》，加快了我国资源税法律制度正式立法的进度。

（三）资源税法律制度的正式立法

我国资源税在历经了二十余年的改革完善后，目前的资源税制度已经比较规范，实现法定的时机和条件也已基本成熟。于是，2019年8月26日，资源税法律制度正式立法，并于2020年9月1日起开始施行，同时宣布废止1993年《资源税暂行条例》。我国首部《资源税法》的正式出台，标志着我国资源税收法定迈入了新的时代。相比之前的《资源税暂行条例》，《资源税法》总结和吸收了改革的成

⁴⁶ 财政部干部教育中心：《现代税收制度研究》，北京：经济科学出版社，2017年版，第92-93页。

功经验，在促进资源集约利用和加强生态环境保护方面可以更好地发挥法律的强制保障作用⁴⁷。

我国资源税制度的法定路径采用了目前财税届最“时髦”的“税制平移”式立法路径，该立法路径是指在保持税制框架和税负水平总体不变的前提下，将税收制度从行政法规层面上升为法律层面的立法方式。从2016年到2020年，我国已经有7部税法采取“税制平移”的路径实现法定⁴⁸，可以看出“税制平移”立法路径存在其独特的魅力。换言之，“税制平移”立法路径在某种程度上，可能已经成为了我国目前税收法定进程中最科学和最现实的立法路径选择⁴⁹。本文认为，我国资源税采取“税制平移”的立法路径主要是考虑到以下三个方面：

第一，提高立法效率。根据2015年《立法法》的规定，税收立法属于法律保留事项，只能由全国人大及其常委会制定，而不能授权国务院立法。因此，一般来说，一个税种制度的普通立法，完整的程序至少需要四步：第一步，提出法律草案；第二步，审议和讨论；第三步，表决和投票；第四步，公布出台的法律。而相比税种的普通立法路径，“税制平移”立法路径省去了税制的重新编纂并提出法律草案的工作，直接进入对税种暂行条例中现有的税制进行审议的程序，大大提高了立法效率，加快了税收法定的进程。

第二，落实改革成果。我国自改革开放以来，陆续展开了多次税收制度的改革和调整，故收获了丰硕的改革成果。如果说税收立法是落实改革成果的载体，那么“税制平移”立法路径则充当了落实改革成果的载体加速器。以资源税的改革立法为例说明，从1984年颁布的《资源税暂行条例（草案）》，到1994年起开始施行的《资源税暂行条例》，再到2019年正式立法的《资源税法》，我国资源税法律制度经历了漫长的改革完善之旅。但是，在“税制平移”立法路径的推动下，从2017年11月20日《资源税法（征求意见稿）》的发布到2019年8月26日《资源税法》的通过，再到2020年9月1日《资源税法》开始施行，其中用了不到三年的时间，不管是征税范围，还是计征方式，亦或是具体税率确定的权限，以及税收减免制度等等，均完美落实了资源税的改革成果。

第三，推进税制公平。“税制平移”立法路径通过高效“平移”式立法，以

⁴⁷ 冯添、赵祯祺：“资源税法：为税收改革留出空间”，《中国人大》，2020年第3期，第53页。

⁴⁸ 2016年环境保护税实现法定、2017年烟叶税和船舶吨税实现法定、2018年耕地占用税和车辆购置税实现法定，2019年资源税的法定，2020年契税实现法定。

⁴⁹ 刘文学，前注[10]，第35页。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/816043130135010110>