

# 矿山资源税分析及其征收政策调整构想

中国国土资源经济研究院 陈甲斌 张福生

## 1 我国现行资源税的特点

资源税是以各种应税自然资源为课税对象,是为了调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用而征收的一种税。按照“普遍征收,级差调节”的原则,所有开采者开采的所有应税资源都应交纳资源税,而且对开采中优等资源的纳税人还要相应多交纳一部分资源税。我国现行的资源税具有以下特点:

(1)资源税只对特定的资源征税。从理论上讲,作为资源税的课税对象是自然资源,限于具有商品属性的国有自然资源,如矿藏、水源、森林、山岭、草原、滩涂等。我国现行的资源税却不是把各种自然资源都列为课税对象,只是把级差收入比较大、资源较为普遍的矿产品及盐等资源列入征税范围。

(2)资源税采用从量定额征收方法,实行差别税率。不同的纳税人由于开采同一应税产品的资源条件(如资源品位、储量及开采难易等因素)存在差异,因而会存在级差收益现象。资源税是根据纳税人开采资源条件的优劣及资源级差收入的大小实行分等分档差别征税制,一般是按吨、立方米等单位确定应税产品的税率。对资源条件好、负担能力强的,单位税额就相应高一些;反之,单位税额就相应低一些。这种差别单位税额制使资源税与从价定率征收的税种不同,也可与实行统一税率或税额的多种

税种区分开来。如此不仅使得资源税征收方法简便易行,而且可以根据资源条件直接确定不同的单位税额,从而有利于充分调节级差收入,促进矿山企业加强经营管理,提高经济效益。

(3)资源税兼有受益性和强制性的特点。在我国,国家是自然资源的所有者,又是政治权利的行使者。资源税的实质是国家凭借其政治权利和对自然资源的所有权而对开采者征收的一种税,是国家采用税收手段收取的自然资源所有权的经济报酬。它体现了有偿开发利用国有资源,具有税收的强制性、固定性等特征。

## 2 资源税的征收办法

我国资源税的历史悠久,从周代的“山泽之赋”开始,历代王朝和旧中国政府均对矿冶资源、山林资源及盐业等资源课税。1984年国务院发布《资源税条例(草案)》,开征了资源税;1993年重新发布了《中华人民共和国资源税暂行条例》,扩大了征收范围,并将盐税并入资源税,从1994年1月1日起施行。

(1)课税对象及其纳税人。我国自然资源分布面广且不均,资源条件差别很大。开征资源税的主要目的在于调节资源的级差收入,促进国有资源的合理开发和充分利用等。它是对开发自然资源的单位和

个人就其开采生产的资源产品数量征收的一种税,其纳税人包括从事开采应税资源产品的国营企业、集体企业及其他单位和个人。

(2)计税依据。我国对资源税实行从量定额征税,其课税数量以纳税人开采或生产的应税产品的实际销售数量或自用数量作为计税依据(减征或者免征资源税者除外)。当纳税人不能准确提供应税产品销售数量或移送使用数量时,以应税产品的产量或主管税务机关确定的折算比例换算成的数量为课税数量。应纳税额计算方式如下:

纳税人开采或生产应税产品销售的,应纳税额=本期实际销售数量×资源税税率; 纳税人开采或生产应税产品自用的,应纳税额=本期自用数量×资源税税率。

资源税税率采用幅度固定税额,在不同开采者之间体现级差。资源条件好的税率高些,资源条件差的则税率低些。纳税人应在规定的纳税期限内按照相关规定将应纳税款向应税产品的开采或生产所在地主管税务机关缴纳。

## 3 资源税征收政策对矿山企业的消极影响

资源税的征收对于调节资源条件差异所形成的资源级差收入,促进国有资源合理开采等方面有着积极的意义。但1994年税制改革以后,不仅征收的范围得到扩大,而

且税率也得到提升(对冶金矿山企业尤为明显)。高税率及征收环节中存在的一些问题带来如下消极影响。

(1)加重了矿山企业的税收负担。以某冶金矿业公司为例,税改前每吨原矿交税费1.47元,税改后达到14~15元,这使得矿山企业无法忍受。资源税的增加直接导致了矿山企业生产成本的上升,而同一品质的原矿在市场上只能卖同一价格,生产成本的增加必然减少矿山企业的利润空间。针对目前矿业经济不景气的状况,资源税税率的提升的确使矿山企业的经营状况下降。

(2)使矿山企业在不同时期的税负苦乐不均。矿山企业像生物有机体一样,存在一个诞生、成长、成熟及衰老的周期。与此相对应,它的经济效益也具有周期性。但是现实中,对其征收资源税却像其他税种一样,是采用同一刚性标准来对待它的整个发展过程,这显然具有不合理性。例如,在矿山企业的成长期和成熟期,由于它的经济效益好,采用同一资源税率征收,从征税目的而言,基本上起不到调节作用。相反,在衰老报废期,因矿山企业的经营状况逐步恶化,依然采用这一税率对它征税只会加重矿山企业的税负,促使它提前结束生命周期。

(3)会助长破坏和浪费国家资源。矿山资源税是以纳税人开采或生产的应税产品的实际销售数量或自用数量作为计税依据,它以矿山为标准,并不区分某一矿山的富、贫矿段,即在同一矿山开采1吨富矿与1吨贫矿是缴纳同样的资源税。但是,开采富矿比开采贫矿的经济效益要好,如果矿山企业过于强调经济效益,便很可能产生采富弃贫之类的消极现象。再则,有一些矿山总在不同程度上享有资源税缓

征、减免等优惠政策。为了充分享用这些优惠政策,尽最大可能获取资源税的减免,追求在优惠期内达到最大的经济效益,部分矿山企业就很可能采取采富弃贫、采易弃难、采大弃小的方式来加大矿产资源开采量,从而导致国家资源的破坏和浪费。

(4)难以杜绝虚报、少报资源税或腐败现象。矿山企业取得采矿权后,在资源开采权有效期内,税务部门对其应纳资源税存在一定程度的监管困难。很明显,假如某一矿山在办理了资源开采证后,有关联的选矿经营业务,所耗矿石有自产的,也有外购的,当它有意要规避资源税时,会提前或推后核算销售和移送矿石时间,税务部门难以准确掌握矿山企业的开采数量,从而虚报、少报资源税。再则,资源税主要用于调整级差收益,其税率的确定存在着很大的主观性,一些矿山企业(尤其是私营业主)为了少缴纳资源税,争取尽可能低的资源税率,可能要贿赂部分税务官员,从而导致腐败现象产生。

#### 4 矿山企业资源税征收政策调整构想

为了使所征收的资源税能够更加科学合理地调节级差收益,促进矿产资源合理地开发利用,防止矿山企业为了眼前利益将资源过度开发和把环境污染的损失转移给社会和未来,最大限度地减少资源税征收所带来的消极影响,有必要对我国矿山企业资源税的征收政策进行调整。

(1)加强资源税的法制体系建设。应在坚持《宪法》及《税收征管法》等有关原则基础上,用法律的形式规定资源税的征收范围、税负水平与税率幅度、征管方式、税款归属及优惠政策等,从而使适用税率的确定等有章可循,使资源

税的确定更加公平合理,进而相对避免虚报、少报资源税或腐败等现象发生。

(2)增强资源税的宏观调控能力。我国通过几次税制改革,增加了税收宏观调控内容,扩大了税收宏观调控范围;但是,税收宏观调控的实际效率仍然不高。通过资源税制的进一步改革和优化,要逐步建立起适合我国国情的资源税制,优化税制结构,从宏观上调节社会总供给及总需求结构,实现总量的平衡,使现有资源达到最优配置,进而相对避免资源破坏和浪费等现象发生。

(3)建议不同阶段采用不同的资源税率。因矿山企业的生产成本随着开采深度的增加而增加,其收益在不同时期是不同的;资源税作为调整级差收益的税种,它的税率也应随着开采阶段的变化而及时调整。例如,矿山企业在成长期与成熟期,由于开采条件较好,经济效益也比较好,对其宜采用偏高的资源税税率政策。这样做既有利于保证国家及时取得税收收入,也不会影响矿山企业的经营,并有利于提高矿山企业对资金和资源的使用效率。相反,在矿山衰老临近报废期,则宜采用偏低的资源税税率政策,以减轻矿山企业的税负负担,从而相对避免避税等行为发生,并促进其资金积累和应对矿山企业转型。其实,在矿山衰老阶段不采用偏低的税率政策,很多矿山企业也因经营状况恶化而难以及时纳税;采用偏低的税率政策,虽然会对国家的税收造成一定影响,但前期多征收的资源税可以弥补这一阶段的损失,总的来说还是可以维持国家总资源税收入的不变。实施这种随矿山企业周期变化的资源税政策有其积极作用,但这种政策的制定会有一定难度,矿山企业生命周期在阶段划分上就具有一定的模糊性,要对此进行深入研究。