

我国资源税费制度存在的问题及改革思路

财政部科研所 孙钢

摘要：我国现行资源税费制度已经不适应经济发展和资源企业情况的变化，存在诸多问题。目前应按照科学发展观的要求，全面改革资源税，规范资源收费，充分发挥税费不同的作用。

一、我国现行资源税费的概况

目前，我国对矿产资源征收的税费主要有以下几种：

1. 资源税

资源税是我国为了调节资源开采中的级差收入、促进资源合理开发利用而对资源产品所开征的税种。1984 年 9 月 18 日国务院颁布了《中华人民共和国资源税条例（草案）》，从当年 10 月 1 日起开始征收资源税。当时的征收对象只限于原油、天然气、煤炭三种矿产品，征收上采取按销售利润率设起征点、超率累进征收的方法。同时，国务院又发布了《中华人民共和国盐税条例（草案）》，将盐税从原工商税中分离出来，重新成为一个独立的税种，实行从量定额征收。

随着经济的发展和资源企业情况的变化，资源税在诸多方面出现不适应。为此，从 1986 年开始，国家对资源税不断地进行调整，先后进行了征收办法、纳税地点、征税范围等改革完善工作。例如，1986 年下半年，针对按销售利润率计征的征收方法存在着不能合理反映企业的经营管理水平，造成“鞭打快牛”，以及收入不稳定和计税技术要求高等问题，财政部相继发布了《关于对原油、天然气实行从量定额征收资源税和调整原油产品税税率的通知》和《关于对煤炭实行从量定额征收资源税的通知》，将征收办法由从率累进征收改为了从量定额征收。

1993 年 12 月 25 日，国务院重新修订颁布了《中华人民共和国资源税暂行条例》，对资源税进行了重大改革，从 1994 年 1 月 1 日起施行。财政部于 1993 年 12 月 30 日发布了《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》。这次改革主要在以下几个方面做了较大调整：一是恢复和扩大了资源税的征收范围，将实际征税范围扩大到原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属原矿、有色金属原矿和盐等七个类别，同时取消了盐税；二是拓宽了资源税纳税人的范围，将资源税的纳税人拓展为在我国境内开采条例规定的矿产品或者生产盐的单位和个人，包括外商投资企业和外国企业；三是改变了税额标准确定办法，在沿用原有从量定额征税办法的基础上，根据客观经济条件的发展变化，对税额进行了重新核定；四是以应税产品的课税数量（销售和自用数量）为计税依据；五是规范了纳税地点，明确规定资

源税的纳税地点在采掘地。同时，按照 1994 年分税制的规定，除海洋石油资源税作为中央收入外，其余资源税作为地方收入。

1994 年后，财政部和国家税务总局根据资源税运行中的实际情况，对资源税部分应税产品的税额、征管规定等方面又相继进行了局部的调整，具体情况如下：

①从 2000 年 7 月 1 日起，中国石油天然气股份有限公司所属新疆油田分公司、塔里木油田分公司、吐哈油田分公司开采的原油（不含稠油、高凝油，下同）资源税税额由每吨 20 元调整为每吨 24 元；中国石化新星公司西北石油局开采的原油资源税税额由每吨 8 元调整为每吨 12 元。

②从 2004 年 7 月 1 日起，山西境内煤炭资源税额调整至 3.2 元/吨，青海、内蒙境内煤炭资源税额调整至 2.3 元/吨。

③从 2005 年 5 月 1 日起，调整八省市煤炭资源税税额。其中，山东为 3.6 元/吨，贵州、福建、云南、重庆为 2.5 元/吨，宁夏为 2.3 元/吨，安徽为 2 元/吨，河南为 4 元/吨（其中焦作、鹤壁为 3 元/吨，义马为 2.5 元/吨）。

④从 2005 年 7 月 1 日起，调整原油、天然气的资源税税额，原油由 8-24 元/吨，提高到 14-30 元/吨，天然气由 4-15 元/千立方米，提高到 7-15 元/千立方米。

⑤从 2006 年 1 月 1 日起，调整四省市煤炭资源税税额。其中，广东为 3.6 元/吨，内蒙古为 3.2 元/吨，湖北为 3 元/吨，湖南为 2.5 元/吨。

⑥从 2006 年 1 月 1 日起，天津塘沽盐场资源税调整为 10 元/吨。

⑦从 2006 年 4 月 1 日起，调整四省市煤炭资源税税额。其中，陕西为 3.2 元/吨，江苏、江西为 2.5 元/吨，黑龙江为 2.3 元/吨。

⑧从 2006 年 7 月 1 日起，甘肃煤炭资源税税额调整为 3 元/吨。

⑨从 2007 年 2 月 1 日起，焦煤资源税税额调整为 8 元/吨；北方海盐资源税暂减按每吨 15 元征收，南方海盐、湖盐、井矿盐资源税暂减按每吨 10 元征收，液体盐资源税暂减按每吨 2 元征收。通过提取地下天然卤水晒制的海盐和生产的井矿盐，其资源税适用税额标准暂维持不变，仍分别按每吨 20 元和 12 元征收。

⑩自 2007 年 8 月 1 日起，调整三种矿产品的资源税税额：（一）铅锌矿石单位税额标准调整为：一等矿山每吨 20 元；二等矿山每吨 18 元；三等矿山每吨 16 元；四等矿山每吨 13 元；五等矿山每吨 10 元。（二）铜矿石单位税额标准调整为：一等矿山每吨 7 元；二等矿山每吨 6.5 元；三等矿山每吨 6 元；四等矿山每吨 5.5 元；五等矿山每吨 5 元。（三）钨矿石单位税额标准调整为：三等矿山每吨 9 元；四等矿山每吨 8 元；五等矿山每吨 7 元。

2005 年，全国的资源税收入为 142.6 亿元，占全部工商税收收入的 0.46%。从应税产品构成来看，原油、煤炭和铁矿石三大品目的收入占全部资源税收入的三分之二左右，它们的收入比重分别为 17.69%、26.81%和 17.32%。从地区分布来看，东、中、西部的比重分别为 37.57%、36.01%和 26.42%。收入前五位的省份为山西、山东、黑龙江、河北和辽宁，其收入份额分别为 12.78%、12.19%、7.83%、7.76%和 7.75%（资料来源：《中国税务年鉴 2006》）。

2. 矿产资源补偿费

1986 年 3 月 1 日,我国《矿产资源法》开始颁布实施,该法第五条明确规定“国家对矿产资源实行有偿开采,开采矿产资源必须按照国家规定缴纳资源税和矿产资源补偿费”。尽管征收矿产资源补偿费有了法律依据,但当时这项制度并没有得到实施。一直到 1994 年 2 月 27 日国务院发布第 150 号令——《矿产资源补偿费征收管理规定》,规定要求在中华人民共和国领域和其他管辖海域开采矿产资源应当缴纳矿产资源补偿费,此时矿产资源补偿费才开始正式征收。

矿产资源补偿费开征的目的是为了保障和促进矿产资源的勘查、合理开发和保护,维护国家对矿产资源的财产权益。其征收的范围是矿产品,标准是按照矿产品销售收入的一定比例计征,征收率根据矿产品的种类进行区别设置,范围为 0.5%—4%,并结合矿产品的开采回采率,由地质矿产主管部门会同财政部门征收。根据规定,矿产资源补偿费收入在中央和地方之间按照一定比例进行分成,其中,中央与省、直辖市的分成比例为 5:5;与自治区的分成比例为 4:6。

矿产资源补偿费的实际收入并不理想,1995—2001 年基本上徘徊在每年 10—20 亿元之间,2002 年有所突破,达到了 26.35 亿元。

3. 矿区使用费

矿区使用费的开征早于矿产资源补偿费,经国务院批准,由财政部分别于 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》,根据这两个法规,对开采海洋石油的中外企业和中外合作开采陆上石油企业征收矿区使用费。1994 年税制改革后,根据《国务院关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例有关问题的通知》(国发[1994]10 号)规定,中外合作油(气)田开采的原油、天然气按实物征收增值税,征收率为 5%,并按现行规定征收矿区使用费,暂不征收资源税及矿产资源补偿费(中国海洋石油总公司海上自营油田比照上述规定执行)。

矿区使用费按照每个油、气田日历年度原油或者天然气总产量和矿区使用费率进行计征,设有起征点,超过的部分实行超额累进费率。具体的费率规定是:对于海洋石油资源,原油的起征点是 100 万吨,累进费率由 4%到 12.5%。天然气起征点为 20 亿立方米,累进费率由 1%到 3%;对于陆上石油资源,位于青海、西藏、新疆三省、区及浅海地区的中外合作油气田的费率与海洋石油资源矿区使用费相同。而位于其他省、自治区、直辖市的中外合作油气田,石油的起征点是 50 万吨,累进费率由 2%到 12.5%。天然气起征点为 10 亿立方米,累进费率由 1%到 3%。矿区使用费采取实物缴纳,并由税务机关负责征收管理。

海洋石油的矿区使用费属于中央收入,陆上石油的矿区使用费属于地方收入。两项矿区使用费合计的收入每年为 10 亿元左右。

4. 石油特别收益金

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。石油特别收益金实行 5 级超额累进从价定率计征, 按月计算、按季缴纳。征收比率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 40 美元/桶。征收率分为五级, 最低 20%, 最高 40%。2006 年共征收石油特别收益金 373 亿元。

除上述税费外, 矿业资源企业还要缴纳探矿权使用费、采矿权使用费、采矿登记费和勘查登记费等行政性收费。

二、现行资源税费存在的问题

1. 资源税费标准过低, 助长了资源浪费和环境恶化

1993 年国家出台资源税暂行条例时, 考虑到企业的经济效益普遍不高, 因而资源税的税额标准普遍较低。之后, 随着资源价格的攀升, 尽管国家调整了资源税的税额标准, 但税负水平却日益下降。以新疆为例: 1994 年新疆执行的资源税税额标准分别为 8 元/吨、12 元/吨, 资源税税额标准占当时原油价格的比重分别为 1.7%、2.5%。2005 年国家调整了原油的税额标准, 新疆原油资源税税额标准调整为 30 元/吨(稠油为 14 元/吨), 但原油资源税税额标准占原油价格的比重仅为 0.85%(稠油为 0.4%), 税负水平不升反降。从全国原油的情况来看, 2005 年国内原油的市场价格在每吨 3800 元左右, 每吨 14-30 元的资源税在原油价格中只占 0.37%-0.79%。从成本税负水平来看, 国内原油平均生产成本约为 600-800 元/吨, 而调高后的原油资源税也不超过生产成本的 5%。

再看矿产资源补偿费, 据有关方面透露, 目前我国矿产资源补偿费平均费率为 1.18%, 而国外与我国矿产资源性质基本相似的费率一般为 2%-10%, 如美国为 12.5%, 澳大利亚为 10%。相比之下, 我国石油、天然气、黄金等矿种的矿产资源补偿费费率更低, 如油气为 1%, 黄金为 2%, 远远低于国外水平(林玉等, 2005)。

我国目前的资源价格体系, 是一个不完全的资源价格, 既没有反映资源的供求和稀缺状况, 也没有纳入企业本应该承担的社会环境成本。其结果是我国资源价格被严重扭曲, 在资源供给日益紧张的同时, 资源价格十分低廉, 导致企业忽视资源的保护和有效利用。有数据显示, 全国煤矿平均资源回收率约 40%, 资源富集地区小煤矿资源回收率仅为 15%左右(中国税务网, 2006)。特别是近几年煤炭价格上涨, 部分企业急功近利, 采厚弃薄, 采易弃难, 大量资源损失浪费。不仅造成国家利益受损, 而且无法弥补环境的治理成本。根据专家估计, 如果将煤炭开采过程中造成的资源、环境成本纳入煤炭生产成本, 那么每吨煤炭成本将增加 50 元。而目前我国煤炭资源税的征收标准只有每吨 3 元左右(林玉等, 2005)。

考虑到资源的大量出口, 我国的低价资源, 实际上是在补贴世界其他国家, 却把污染和事故留在了国内。

2. 资源税的从量定额计税方式导致收入增长缓慢

1994 年到 2006 年期间, 我国资源税的收入由 45.5 亿元增加到 207.3 亿元, 平均年收入为 82.86 亿元, 平均年增长率为 13.47%, 这大大低于全部工商税收 18.18%的增长幅度(参

见表 1)。具体来看,除 1995 年加强征收管理后资源税收入增长较快外,其它年份增长缓慢,1999-2000 年基本上是“原地踏步”,1997 年甚至出现下降。资源税增长的停滞趋势,同其他税种以及整个税收的高速增长形成较大的反差,导致资源税在全部工商税收中的比重逐年下降。近几年国家调整了部分资源税税额后,资源税收入有了迅猛的增长,2005 年与 2006 年的增长速度分别高达 43.90%和 45.37%。即便如此,2006 年资源税收入占全部工商税收的比重也只有 0.55%,与 1994 年相比,资源税的比重下降了近一半。

表 1 1994—2006 年资源税收入及增长情况表

年份	资源税收入 (亿元)	增长率 (%)	工商税收收入 (亿元)	增长率 (%)	资源税占工商 税收收入比重
1994	45.5	—	5070.8	—	0.90
1995	55.1	21.10	5973.7	17.81	0.92
1996	57.3	3.99	7050.6	18.03	0.81
1997	56.6	-1.22	8225.5	16.66	0.69
1998	61.9	9.36	9093.0	10.55	0.68
1999	62.9	1.52	10315.0	13.44	0.61
2000	63.6	1.11	12665.8	22.79	0.50
2001	67.1	5.50	15165.5	19.74	0.44
2002	75.1	11.92	16996.6	12.07	0.44
2003	83.1	10.65	20466.1	20.41	0.41
2004	99.1	19.25	25718.0	25.66	0.39
2005	142.6	43.90	30865.8	20.02	0.46
2006	207.3	45.37	37636.3	21.94	0.55
平均	82.86	13.47	13897.21	18.18	0.60

数据来源:根据国家税务总局网站www.chinatax.gov.cn 有关数据整理

3. 资源税费关系混淆,征收不规范

目前,资源税和矿产资源补偿费之间的相互关系存在混淆,实际上,该问题在 1994 年资源税改革和矿产资源补偿费的开征后就已经显现出来。资源税在设立之初是一种调节税,即调节开发自然资源的单位因资源结构和开发条件的差异而形成的级差收入,因为当时的征收是针对部分矿产品,按矿山企业的利润率实行超率累进征收。而 1994 年税改把征收范围扩大到所有矿种的所有矿山,不管企业是否赢利实行普遍征收,资源税已不再是单纯的调节级差收入,而是根据资源的所有权来取得补偿收入。即资源税的性质已有所改变,资源税既具有原有的资源税调节级差的性质,还具有“资源补偿费”的性质。如此看来,当资源税调节级差收入的作用因其“地方税”的定位而被抵消的情况下,我国目前的资源税和资源补偿

费在性质和作用上已基本趋同(实际上,我国的资源补偿费对不同资源也是实行差别费率的,只是对于同一矿产资源上没有差别)。这种具有相近的性质和作用,却采取不同的征收形式的做法,造成资源税费关系有的紊乱。

同时,在资源税费并存的局面下,税和费由不同的部门征收,尤其是收费,各地在管理上不相一致,缺乏规范性。其结果是导致各地资源企业的税费负担高低不同,无法在资源企业之间形成一个平等竞争的市场环境。

4. 资源税费的开征目的未能实现

开征资源税的初衷主要是调节级差收入,维护资源的合理开采。由于资源税的税额确定不尽合理,纳税人税收负担仍显不平,矿山企业之间苦乐不均在所难免。更重要的是,由于资源税列为地方税,调节级差收入的目标落空。同时,在促进资源的合理利用上,由于资源税未和开采回采率、采矿贫化率、选矿回收率等矿山采矿指标相挂钩,其本身难以起到合理利用和保护资源的作用。矿山企业又由于税费过重,为减少亏损,在资源开发上,往往采富弃贫,采易弃难,资源的维护与保护难以贯彻。因此,征税的目的难以得到充分的体现。

5. 资源收益分配不合理

近年来,随着煤炭、石油等资源产品价格的大幅度上涨,资源产品的收益成倍翻番。但由于资源税实行的是定额税率,增加的收益几乎全部落入企业 and 个人的手中。2005 年,中石油实现利润 1756 亿元,比上年增长 36.3%;中石化实现利润 395.58 亿元(杨纯,2006)。而作为矿产资源所有者的国家当年征收的全部油气资源税仅为 28.36 亿元。我国宪法规定各项矿产资源归国家所有,涨价收入理应归公,归全体国民,而目前的税费制度扭曲了资源收益分配的机制,急需改革。

6. 现行财政体制不利于资源税制的调整

资源税尽管在全部税收收入中比重很小,但却是地方财政收入的一个来源,具体到某些地方甚至是重要的收入来源。然而由于资源税是地方税种(海洋石油没有开征资源税),地方政府又没有调整的权力,只能由中央对资源税进行调整。而资源税是按品种、矿区分别核定的,调整的工作量较大。加上要平衡地方之间财政关系,很难及时调整政策,不得不分次分批调整。例如 2004-2006 年,国家分五次调整了 20 个省、区的煤炭资源税税额。另一方面,如果要对某些资源税进行减免,在目前的财政体制下,由于会影响地方收入,阻力较大。而如果在维护地方既得利益的情况下进行调整,则需要由中央财政进行补贴。因此,一些调整决策往往举棋难下。

上述问题的存在,与我国资源税费制度建立时间较短、经验不足不无关系。我国资源税费制度自设立至今,仍然处于一个不断摸索的阶段。从资源税费的开征情况可以看到,1984 年开征资源税,1989 年开征矿区使用费,1994 年开征矿产资源补偿费,2006 年开征石油特别收益金,各种税费开征的初始目的都不一样,都是为了解决一定时期的具体问题而设立的制度,缺乏对资源税费制度的总体设计和制度安排,这与我国理论界和实际部门对资源税费制度缺乏科学的认识有关。同时,在具体的制度设计上还需要进一步从实践中发现问题,总

结经验。这些问题的存在一方面导致资源税费之间关系的混淆,另一方面也很难避免资源税费制度上的一些缺陷的存在。

三、国外资源税费情况及借鉴

国外的资源税费制度的设立和发展要远远早于我国,至今,已经建立起较为完善的资源税费体系。但在不同国家的资源税费体系下,资源税费所使用的名称很多,且对于“税”和“费”之间的性质区分不是十分强调,使用上比较随意,同时某些税费具有多重性质,是一种混合体,这给分类增加了难度,因此只能从它们实际的作用和性质来进行归纳和分析。从其资源税费的构成内容来看,主要有权利金、资源租金税、矿业权出让金等。

1. 权利金 (royalty)

权利金是国外在资源税费上普遍采用的一种收入形式(并不是所有的国家都征收矿业权利金,例如南美的墨西哥和智利等国家就不征收矿业权利金),是由矿产开采人向矿产资源所有权人因开采不可再生的矿产资源的支付。在性质上,它是一种经济租金,是矿产资源所有者经济权益的一种体现。权利金在不同国家的名称不尽一致,大多数国家称之为权利金,但个别国家,如美国、加拿大等称之为“矿业税”(Mining tax)、“采矿税”(Mineral tax)、“采掘税”(Severance tax)、“地下资源利用付费”、“采矿特许权税”等等,其含义大体相同。

根据对各国已实行的权利金制度的分析,各国权利金制度在其宗旨、目的、调整的范围和对象等方面都基本一致,但在具体的征收方式上有一定区别。

(1)征收依据(税基)。主要有三种形式:一是资源的总收入或总产量,不允许进行成本和费用的扣除。即对于开采矿产资源,不管其是否赢利,均须缴纳。大部分国家实行这种方式;二是作了部分扣除后的总收入,即从资源的总收入中扣除运送、熔炼、精炼和营销成本后的余额为征税依据。阿根廷采用此种方式;三是净利润,按一定比例征收。加拿大的一些省份采用该形式的权利金。

(2)计征办法。实行第一种征收依据的国家在计征方法上采取从价计征或者从量计征,具体来说,一般是针对不同矿种采用不同的处理办法。对于大宗、体积比较大的矿产(如建筑材料及其他非金属矿产、煤炭)一般从量计征;对于高价值的矿产(如金属矿产及油气),一般从价计征。对于一些大型、特大型或对国民经济发展有特殊意义的矿床,有时还规定特别的征收管理办法。而实行第二和第三种征收依据的则是按比例征收。

(3)费率。由于征收依据和计征办法的不同,世界各国在权利金费率上的差别很大。一般来说,实行第一种征收依据的权利金费率较低,第二种征收依据的费率要高一点,第三种征收依据的费率则更高。此外,各国的权利金费率标准并非一成不变,而是根据经济发展的要求和世界矿业的发展变化不断调整。

(4)征管机构。多数国家的权利金是由矿政管理部门征收的,也有由税务部门负责征管的。由于权利金的计征与管理有其特殊性,财税部门往往对矿业的特点和特殊规律性缺乏了解,由财税部门征管的成本大,因此,目前基本上均由矿政管理部门负责征管。

2. 资源租金税 (resource rent tax)

资源租金税在有的国家也被称为“资源租金权利金 (resource rent royalty)”、“超额利润税”、“附加利润税”等。不论是何种名称,其实质都是对矿业资源的开采中所产生的超额利润(即超过一般投资收益水平以上的利润)进行的征收。在经济学上,其性质实际是级差地租,目的是通过税收调节因资源的自然条件(资源的储量、品位、开采条件等)不同而形成的不同资源企业之间收益的差距,使资源企业能在同等条件下进行公平竞争。

资源租金税并不是市场经济国家矿产资源税费中一种常见的类型。从数量来看,国外目前实行资源租金税的国家并不多,主要有澳大利亚、巴布亚新几内亚、加纳等国家。资源租金税的主要内容包括:

(1) 栅栏收益率 (ring-fence)。由于征收对象是超额利润,因此该税在征收上往往设计有一定的起征点,国外称此为栅栏收益率(或称之为累积率、栅栏率、栅栏利率),只有超过此收益率,才需要缴纳税收。该收益率的性质是一种风险调节利率,相当于一个无风险行业的机会成本加上一个补偿投资于自然资源部门的特殊的风险的附加溢价。例如,澳大利亚对海上石油征收的资源租金税,规定的栅栏收益率为联邦长期债券利率加 5%。联邦长期债券利率反映的是无风险利率,代表投资于无风险行业的机会成本,而所加的“5%”,反映的是风险溢价,是投资于矿业活动的特殊的、专门的风险成本。加拿大新布伦瑞克省在公司所得税和权利金之外,对纯利润超过 10 万加元的超额利润征收 16%的采矿税,对纯利润在 10 万加元以下的利润不征采矿税。加纳规定,对投资收益率超过 35%的净现金流量(利润)开征超额利润税。

(2) 税率。一般来说,实行资源租金税制度的国家所规定的税率是较高的,因为根据资源租金税的性质,矿业企业的投资已得到了充分的回报,对于超额的部分,所有权人(国家)应该有权多得一部分。例如加纳的超额利润税税率为 45%,在栅栏收益率高的情况下,税率甚至可高达 70%。对这种情况,矿业权人一般也是可以认可的。

(3) 征收范围。资源租金税有一定的征收范围,一般主要是针对收益率高的资源品种。一是石油,因为石油的收益一般要超过其他资源,如澳大利亚只对海上石油征收资源租金税,而对其他资源不征。二是发展中国家在向跨国矿业公司出让矿业权时,对于一些大型的较富较好的矿床进行征收,以弥补权利金征收率的不足。

3. 矿业权出让金

矿业权出让金 (bonus bid、Licensing and permitting fees),也称矿业权租金、矿业权租费、租金、年度租金、死租费、进入费、用户费、矿地租金、土地租金、权利使用费等,是指国家有偿出让矿业权时矿业权人依法向国家缴纳的费用。它体现的是国家与矿业权人之间的经济关系。所有各主要矿业国家均征收这种矿业权出让金。一般根据矿业活动的类

型（勘查，评价或称之为保留租约，采矿）按面积收费。初级阶段（前期勘查）收费较低，高级阶段（采矿）收费较高。这与我国的采矿权和探矿权使用费相类似。

比较上述国外资源税费制度，我们可以从中得到一些有益的启示：

第一，一国矿业行业发展需要根据本国矿业的实际情况建立资源的税费体系。不仅要合理设计矿业资源的专门税费制度，还要注意资源税费与其他一般税种之间的协调。例如资源税费与企业所得税和增值税之间的协调。这样，才能建立起一个完善的资源税费体系。而我国在资源税费制度的制定上研究不够，没能从矿业资源本身的特点出发，对于从各个税种之间的影响关系上也考虑不够，导致政策制定中出现的很多问题。因此，有必要建立起专门的矿业资源税费制度。

第二，要正确处理权利金与资源租金税的关系。为了同时体现资源的级差地租和绝对地租，一些国家同时征收权利金和资源租金税，但是并不是对所有的资源都需要实行资源租金税。事实上，从体现级差地租这一点来看，根据资源的自然条件和内在质量差异而按不同的比率征收权利金也可以达到目的。目前，一些国家通过设计更合理、更完善的权利金制度，使所征收的权利金既反映绝对地租，又反映级差地租，从而可以在鼓励矿产勘查开采活动的同时，又能防止矿产资源的采富弃贫，最大限度地体现公平。这种做法实际上是将权利金与资源租金税合而为一了，更便于征收管理、体现经济效率。

四、我国资源税费改革的基本思路

（一）改革的指导思想、目标和原则

对于资源税费的改革，要根据“科学发展观”、“建设资源节约型、环境友好型社会”和“节能减排”的要求，按照统一认识，优化税制，合理税费关系、保障国家权益的指导思想，并考虑我国经济发展的状况和财政的需要，结合整个税制和财政体制的改革来进行。

资源税费改革的目标：通过对资源税费的改革，更加合理地开发利用资源、保护资源，促进资源性企业的良性发展，力争达到企业和国家、地方和中央都能双盈的局面。

改革的原则：既要遵循税收的效率与公平原则，也要坚持符合中国国情的原则，以及统筹兼顾和可行性的原则。

（二）改革的基本思路

国务院日前印发的《节能减排综合性工作方案》提出，要抓紧出台资源税改革方案，改进计征方式，提高税负水平。针对我国资源税费目前的现状和问题，下一步改革的思路主要是：

1. 全面建立矿产资源的有偿使用制度

目前矿产资源开采中存在种种问题的一个重要原因，就在于资源的无偿使用。在全国大多数地方，矿山企业仍然沿用计划经济时期的“审批制”办法来取得各类资源的采矿权和经营权，除了缴纳少量的资源税费以外，基本上是无偿使用矿产资源。尽管从 2002 年即开始试行采矿权的拍卖，但到目前为止，据不完全统计，我国 15 万个矿山企业中，仅有 2 万个

是通过市场机制取得矿业开采权的(林玉等, 2005)。我国宪法规定, 矿产资源为国家所有, 属于全体人民的财富。像煤炭和石油等都属于稀缺的不可再生的矿产资源, 无偿使用导致的大量浪费将加快我国矿产资源的枯竭速度。因此, 以有偿制取代无偿制, 促进矿产资源产品合理价格体系的建立, 是资源税费改革思路的前提性要点。

国务院于 2006 年 9 月 30 日批复的由财政部会同国土资源部、国家发改委发布的《关于深化煤炭资源有偿使用制度改革试点的实施方案》, 实际上已经奠定了今后资源税费制度改革的基本框架, 即资源有偿使用制度不仅仅适用于煤炭资源企业, 而且应该适用于各种矿产资源企业。这对于理顺我国矿产资源产品价格体系, 建立资源节约型经济, 实现可持续发展, 具有重要意义。

资源有偿使用改革的基本思路是: 要以建立矿业权有偿取得和资源勘查开发合理成本负担机制为核心, 逐步使矿业企业合理负担资源成本, 矿产品真正反映其价值。进一步推动矿业权有偿取得; 中央财政建立地勘基金, 建立地勘投入和资源收益的良性滚动机制; 建立矿区环境和生态恢复新机制, 督促矿业企业承担资源开采的环境成本; 合理调整资源税费政策, 促进企业提高资源回采率和承担资源开采的安全成本; 不断完善矿业权一级市场, 加强资源开发和管理的宏观调控。

当然, 资源有偿使用制度的推行难度很大, 是一项量大、面广的工作。可以在试点的基础上逐步推行。探矿权、采矿权价款可以分期缴纳, 也可以折股形式上缴。

2. 税费并存, 各自发挥不同的调节作用

一般的财经理论告诉我们, 税、费性质不同, 作用于不同的领域, 发挥不同的功能。在我国目前的经济社会环境下, 一味追求税费合一, 不一定是明智的选择。

笔者认为, 考虑到我国的国情特色, 借鉴国际上的通行做法, 在今后较长的一个时期内, 税费并存应是我国资源税费制度改革的一个基本思路。其要点如下:

其一, 资源税作为普遍调节的手段, 其主要作用是调节资源的级差收益, 促进资源的合理开发, 遏制资源的乱挖滥采, 使资源产品的成本和价格能反映出其稀缺性。同时, 通过征税, 也为政府筹集治理环境的必要资金, 维护代际公平。

其二, 权利金或特别收益金作为特殊调节手段, 其主要作用是调节暴利, 维护国家的权益和社会公共利益。2006 年征收的石油特别收益金, 当年收入达到 373 亿元, 而当年征收的全部资源税只有 207 亿元。石油特别收益金对遏制暴利发挥了明显的作用。当然, 权利金或特别收益金并非只针对石油, 对一些价格暴涨的矿产资源产品(如铜、钨等有色金属)也应适时开征权利金或特别收益金。

其三, 矿产资源补偿费作为专门的调节手段, 其主要作用是保障和促进矿产资源的勘查、保护与合理开发, 提高对矿产资源的有效利用, 控制资源开采过程中的“采富弃贫”现象。因此, 回采率是征收矿产资源补偿费的一项基本依据。

其四, 探矿权使用费、采矿权使用费作为行政性收费, 其主要作用是促进矿业主管部门的管理和监督, 加强对矿业企业勘查、开发的科学指导。

在上述资源税费并存的思路下,进一步规范资源税费的收入体制。资源税原则上依然作为地方政府的固定收入(海洋石油资源税除外,因为海洋石油开采很难按省域划分),以促进地方政府对资源开采的管理和保护。权利金或特别收益金作为中央政府的固定收入,以满足宏观调控和维护全体国民利益的需要。矿产资源补偿费作为中央与地方共享收入,主要用于矿产资源勘查。而探矿权使用费、采矿权使用费作为矿业企业所在地政府的收入,主要用于日常管理的需要。

3. 进一步深化现有资源税费制度改革

(1) 资源税改革。主要是针对现行资源税制度存在的计征办法不适用、计税依据欠合理、征税范围偏窄的问题进行改革或调整。

①实行“从量定额”与“从价定率”并存的征收方式。目前,大多数人都主张资源税应改“从量定额”征收为“从价定率”征收,笔者对此不完全赞同。确实,现行的从量定额征收办法存在着一定的弊端,主要是税收与价格脱钩,中断了价税的联动作用,国家无法分享涨价收益,无法体现“资源涨价归公”的理念。因为资源产品涨价反映了资源的稀缺性,并非资源生产企业努力的结果,且资源涨价由全社会负担,涨价收入理应归公。而从价定率征收可以弥补从量定额征收的缺陷,可以维护国家和全体国民的利益。但是从价定率征收办法也存在一些问题。由于资源产品价格是受市场供求关系而上下波动的,当资源产品价格下降时,从价定率征收办法会导致资源税收入的下降,既不能反映资源企业成本负担的真实性与合理性,也同样会造成国家权益受损。1986 年之所以改为从量定额征收办法,与当时煤炭积压、价格下降不无关系。从国际上看,对于资源税也不是采用单一的计征办法,从量法和从价法都存在。为此,笔者建议:征收方法不宜“一刀切”,从量定额征收与从价定率征收应该并存,对于市场价格涨价趋势明显的资源产品可以按销售收入进行从价定率计征,而对于市场价格变化不大的资源产品可仍然沿用从量定额的计征办法。

②以开采量或销售收入为计税依据。现在有一种观点,主张以资源的探明储量为资源税的计税依据,从源头上控制资源开采过程中的“采富弃贫”现象。对其用意笔者能够理解,但对此种主张却不能苟同。首先,以储量为税基,必然导致大矿的税负重于小矿,无形中会鼓励小矿“死灰复燃”,或刺激一个大矿分割为若干小矿,不利于资源的合理开发和保护;其次,以储量为税基,也难以设计合理的税率或税额。特别是对从价定率征收来说,储量如何定价是个巨大的难题;再次,以储量为税基,割裂了税收与企业实际生产经营的联系,如何发挥税收的调节作用?因此,以储量为税基不具有可操作性。从资源税征收的实践来看,还是沿用目前的通常做法,对实行从价法的以资源产品的销售收入为计税依据,对实行从量法的以资源产品的开采量为计税依据。

对于是否应将回采率作为计税依据的一个要素?笔者认为目前暂不宜把资源的回采率列入计税依据。因为回采率的衡量专业性较强,税务机关很难掌握运用,操作不易。而回采率是矿产资源补偿费的重要征收依据,还是通过矿产资源补偿费的征收手段来促进矿业企业提高回采率为好。

③进一步提高资源税的税率税额。国家自 2004 年起，分批调整了煤炭、石油和天然气的资源税税额，煤炭税额的调整幅度虽然高达 1-5 倍，具体金额只是每吨提高了 1-3 元，与每吨数百元的煤炭价格相比，可以说是微乎其微，很难对煤炭的开采和使用产生什么影响。2007 年 8 月 1 日起，国家又调整了铅锌矿石、铜矿石和钨矿石的资源税额，最多提高了 15 倍，是资源税幅度最大的一次调整。企业反映如何？据江西铜业反映，企业将为此多缴资源税款约 7125 万元，但该企业的财务报告又披露，今年上半年该企业实现销售收入 201 亿元，同比增长 43%(李兴文，2007)。可见，此次资源税的大幅度调整，仍在企业的可承受范围之内。

据有关人士统计，自 2002 年到现在为止，伦敦期货锌的价格上涨了将近 5 倍，铅价上涨 6 倍多，铜价上涨了 5 倍多(何鹏，2007)。因此，即便资源税额同幅度调整也不足以理顺价税关系。对于一些涨价幅度较大的资源产品，资源税税额或税率的调整幅度应该高于其价格的上涨幅度。为此，需要建立起有关资源税体系的计算机网络和数据库，随时对重点矿山和重点品目的资源变化进行监测，为及时、准确地制定和调整资源税税率或税额提供科学的依据，实现资源税税率税额制定的科学化。

④调整资源税的征收范围。目前的资源税只是对七大类矿产品征收，而资源的概念远不止这些矿产品。因此，逐步扩大资源税的征税范围也是资源税制度改革的应有之意。其一，应把对海洋石油、天然气征收的矿区使用费正名为资源税，健全资源税制度；其二，对是否将水、森林、草场、湿地等纳入资源税的征收范围，应进行可行性研究，特别是负担能力及价税关系，待条件成熟后有选择地扩大征收范围；其三，由于我国各地的资源分布不一，稀缺性也不同，加上资源税是地方税种，因此笔者建议在国家未统一调整资源税的征税范围之前，可允许地方根据本地资源的具体情况适度增加资源税的征收品目。事实上，已有部分省市在授权范围内开征了未列举的其他非金属矿原矿资源品目的资源税，拓宽了资源税开征的空间。如浙江省和大连、宁波市对建筑砂石开征资源税。而西藏从 2007 年 1 月 1 日起，将天然矿泉水资源列入非金属矿原矿税目，按销售数量依 3 元 / 吨的税额征收资源税。

(2)各项资源收费的改革。一是制定并规范权利金和特别收益金的征收管理办法，以便中央政府能够依法调整权利金和特别收益金的征收范围和征收费率；二是调整矿产资源补偿费率，探索建立矿产资源补偿费浮动费率制度；三是适当调整探矿权、采矿权使用费收费标准，建立和完善探矿权、采矿权使用费的动态调整机制。

总之，理想的资源税费改革应是三赢，即促进资源的合理开发和有效使用，保证中央政府与地方政府的必要权益，同时又有利于矿业资源企业的良性发展，我们应该在此前提下进行资源税费制度的改革。

参考资料：

1. 《中国税务年鉴 2006》，中国税务出版社。
2. 财政部课题组：《我国资源税费制度改革研究》，2003. 12。
3. 张新安、王正立：《市场经济国家权利金管理制度》，中国地矿信息研究院，1999. 6。
4. 林玉、阎蓓：《资源税改革结束廉价能源时代》，《经济参考报》2005. 12. 5。
5. 杨纯：《资源税改革胎动，从量计征改为按照销售收入计征》，《财经时报》2006. 6. 10。
6. 李兴文：《中国最大铜工业企业上半年销售收入同比增 43%》，新华网，2007. 7. 17。
7. 何鹏：《两部门联合决定：铅锌铜钨资源税 8 月起大幅上调》，《上海证券报》2007. 7. 18。
8. 中国税务网：《2006 年上半年资源税收入完成 101 亿》，2006 年 8 月 16 日。