

资源税的改革与完善

宁夏回族自治区国家税务局 张捷

摘要：胡锦涛总书记在 2007 年 4 月中旬视察宁夏工作时指出：“把宁夏的生态环境保护和建设作为功在当代、利在千秋的大事抓紧抓好，扎实努力，长期努力，使生态环境不断有新的改善，为建设祖国西部生态屏障作出贡献。”不容置疑，不仅宁夏的环境需要改善，全国的环境也急需保护。我国面临的资源紧缺日趋严重，如煤炭资源的乱采滥挖，石油资源的挑富扔贫，土地资源的圈而不用，水资源的“跑冒滴漏”，林木资源的乱砍滥伐，消费群体对资源的铺张浪费等现象，都无不与资源税有着千丝万缕的联系，这不仅给我国经济建设带来巨大的压力，而且也直接影响着人们的生活环境和和谐社会的建设。发展经济要有效利用资源，同时，经济的发展也要合理保护资源，只有将二者有机地统一起来，才能促进人口、资源、环境与经济的协调发展。税收作为调节经济的杠杆，它在建设资源节约型、环境友好型社会具有至关重要的作用。本文在分析我国资源税作用和现状的基础上，针对资源税范围小、税负低、计征方法陈旧、作用甚微等问题，提出了合并税种、规范税名、将土地、水、森林纳入资源税征收范围等方面的一些基本设想。

一、资源税的作用和改革的必要性

（一）资源税的作用

资源税实际上就是以各种应税自然资源为课税对象，为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。资源税作为调节经济的杠杆，它为引导社会投资向节能型能源产品生产转移，提高资源开采效率和利用效率，促使经济与资源协调发展，保证未来我国资源的有效供给，建立资源节约型、环境友好型社会至关重要，尤其是资源税在促进节约能源和推进可持续发展中有着其他调节方式不可替代的重要地位，其主要作用是：

1. 有利于促进国有资源合理开采、节约使用和有效配置。长期以来，我国由于没有开征资源税或者税率偏低，出现了一些企业采富弃贫、采易弃难、采大弃小、乱采滥挖等破坏和浪费国有资源的现象。开征资源税，可根据资源的开发条件和优劣，确定不同的税率，一方面有利于加强国家对自然资源的保护和管理，防止经营者乱占滥采资源，减少资源的损失和浪费；另一方面有利于经营者为了自己的利益，提高资源的开发利用，最大限度地合理、有效、节约地开发利用国有资源，并将税收优惠政策的重点由鼓励资源开采转为鼓励资源节约和资源综合利用方面，保护资源，以缓解经济发展带来的日益突出的资源供需矛盾。

2. 有利于合理调节由于资源条件差异而形成的资源级差收入，促使企业在一起跑线上公平竞争。我国地域辽阔，各地资源结构和开发条件存在着很大差异。资源贮存条件好、品位高、开采条件优越的企业成本低，利润水平高；反之利润水平就低。由此不能反映企业的真实成果，在利润分配上失去了合理的基础，形成企业间的苦乐不均。而征收级差资源税是国家对开发利用自然资源者

由于自然条件的差别所取得的级差收入课征的一种税。它与一般资源税虽然很难截然划分,但其侧重点有所不同,从征税目的来看,一般资源税主要是体现为有偿占用的原则,以加强对资源的管理和合理利用;级差资源税主要是调节资源使用者因资源条件不同所取得的级差收益,其实质就是对级差地租的征收。从各国资源税的立法概况来看,现今征收资源税大多属于级差资源税。我国资源税税额长期偏低和税负持续下降的状况,已不能有效发挥资源税调节资源级差收入的功能,也很难促进资源的合理有效利用。改革完善资源税,就能够把由于自然条件优越而形成的级差收入收归国家所有,排除了资源因素造成的分配上的不合理,使企业在较为合理的利润水平上开展竞争。

3. 有利于正确处理国家与企业、集体和个人之间的分配关系。多年的实践表明,我国资源富集区往往是经济发展比较慢的地区,因而资源税的完善应当进一步重视资源所在地的利益,中央应尽可能多地让利于地方,特别是西部地区,这不仅是让地方在资源开发利用中得到应得的利益,支持地方经济发展,而且由于资源开发过程中,往往伴随着对土地和环境的严重破坏,而资源税的合理分配,可以为地方政府恢复生态、治理环境解决资金不足的问题。

4. 有利于促进地方经济发展,将资源优势转化为经济优势。我国现行资源税的征收范围虽然有限,但因各种应税资源的开采量比较大,而且随着社会经济的进一步发展,资源税的征收范围必将进一步扩大。因此,通过资源税的合理分成,不但有利于促进地方经济发展,将资源优势转化为经济优势,增加财政收入,而且有利于调动中央和地方两方面的积极性,实现双赢。

(二) 资源税改革的必要性

1. 资源税改革是资源基本特征的客观要求

资源是人类赖以生存的生产资料和生活资料的天然来源,是一国经济发展的基础要素,是有限的天然物质资料。资源的基础性和稀缺性决定了我国经济发展必须建立在资源的可持续利用和良好的生态环境基础上。我国人口众多,资源相对不足,生态环境承载能力脆弱。特别是随着经济快速增长和人口的不断增加,能源、水、土地、矿产等资源不足的矛盾越来越尖锐,生态环境不断恶化的形势十分严峻。坚持可持续发展,统筹人与自然和谐发展,处理好经济建设、人口增长与资源利用、生态环境保护的关系,增强可持续发展的能力,已成为全面建设小康社会的重要目标之一。

自然资源除少量取之不尽、用之不竭的永久性资源外,大部分是不可再生资源 and 可再生资源。资源的稀缺性决定其能否高效、永续利用,是事关国民经济可持续发展的关键所在,也是人类和一切生物赖以生存的基本物质条件,是构建人与自然和谐最重要的物质基础。一方面,人类生存发展总是需要生活资料,人们的需要具有多样性和无限性;另一方面,资源又具有有限性的特点,这就要求人们通过改革资源税来加大对资源的保护和利用,长期造福于人民。

2. 资源税改革是我国资源现状的迫切要求

我国既是一个人口大国,也是一个发展中的国家,这就要求我们在发展中始终要重视自然资源的禀赋状况和人均占有量这一现实,就目前来看:

(1) 我国资源人均占有量严重不足,资源供应面临较大压力。据 2006 年数据显示,我国水资源总量为 2.8 万亿 m^3 ,居世界第六位,人均占有量仅 2300 m^3 ,约为世界人均水平的四分之一,排在世界第 121 位,是世界上 13 个贫水国家之一。目前我国有 16 个省、自治区、直辖市的人均水资源拥

有量低于国际公认的 1700 m³用水紧缺线，其中有 10 个省份低于 500 m³的严重缺水线。

另据《各国矿产储量潜在总值》的估算，我国矿产资源储量潜在总值约为 16.56 万亿美元，居世界第三位，但人均矿产储量潜在总值仅为 1.51 万美元，只有世界平均水平的 58%，排第 53 位。我国人均占有的石油、天然气和煤炭资源储量分别为世界平均水平的 11%、4.5%和 79%；铁、铜、铝等主要矿产资源储量分别为世界平均水平的 1/6、1/6 和 1/9。

国土资源部最新公布的 2006 年度全国土地利用变更调查结果显示，截至 2006 年 10 月底，我国耕地面积为 18.27 亿亩，人均耕地仅为 1.39 亩，还不到世界人均水平的 40%。我国人均占有森林面积为 1.65 亩，仅相当于世界人均水平的 17.2%，居世界第 119 位，资源有限和资源紧缺已成为制约国民经济可持续发展的瓶颈。

(2) 我国资源消耗强度大，利用率低，浪费严重。从投入和产出看，目前我国生产的 GDP 约占世界 GDP 总量的 4%左右，却消耗了全球 8%的石油、10%的电力、19%的铝、20%的铜和 31%的煤；我国钢铁、有色金属、电力、化工等 8 个高能耗行业，单位产品能耗比世界先进水平高出 40%以上；工业用水的重复利用率比国外的先进水平低 20%~35%，城市用水的回收率也仅有 30%，矿产资源的总回收率只有 30%，比国外先进水平低 20%。

资源的浪费，也严重的污染了环境。据统计，2004 年我国工业和生活废水排放总量为 482 亿吨，化学需氧量排放 1339 万吨，居世界第一，二氧化硫排放量 2255 万吨，居世界第一，二氧化碳年排放量仅次于美国，居世界第二。2005 年年初，瑞士达沃斯世界经济论坛公布了最新的“环境可持续指数”评价，在全球 144 个国家和地区的排序中，我国居第 133 位。

由此可见，我国资源利用状况一方面是资源利用效率低，能耗高，环境污染严重；另一方面是每单位资源所产生的效益低，与国际先进水平相比存在很大差距，而资源的低效利用和环境污染又进一步加剧了资源对经济社会发展的强力约束。

(3) 我国重要资源对外依存度不断上升，资源安全问题凸现。据业务部门提供的资料，2003 年，我国铁矿石的 47%、铜产量的 60%以上是靠进口原料生产的，原油的 34%依靠进口，电解铝生产所需原料的 50%以上依赖进口，进口木材及其产品占国内消费量的 40%以上。主要矿产资源的对外依存度已从 1990 年的 5%上升到 2005 年的 50%以上。2005 年，我国石油消费量为 3.17 亿吨，进口石油 1.36 亿吨，对外依存度超过 40%，致使一部分重要资源对外依存度不断上升，资源环境安全问题凸现。从目前看，我国在矿业发展过程中，虽然形成了数以万计的遍布全国各地的各种类型的矿区，但由于受矿业生产特殊规律以及历史原因的影响，我国许多矿区都处于资源环境容量透支的状态，资源环境安全问题日益严重。

(4) 我国资源价格普遍较低，与市场难以接轨。迄今为止，我国土地、水、电、油等重要资源的价格一直由政府实行管制，资源市场价格机制不健全。出于维护低物价或低通货膨胀等考虑，一直实行重要资源的低价格政策，严重扭曲了其稀缺程度和供求状况，由此造成了重要资源的巨大浪费和过度消费。

3. 资源税改革是可持续发展的必然要求

可持续发展作为新时期指导我国经济发展战略的基本理念，将会从多方面对资源税的征收产生深刻的影响。

第一,可持续发展使资源税的征收能够获得一个长期稳定的税源。经济决定税收,只有国民经济的可持续发展才能为税收收入的可持续增长提供充足的来源。可持续发展下的经济增长主要采取集约型增长方式,改变了传统的拼环境、拼资源的做法,延长产业链、提高附加值,这就使得税源充裕,进而有了持续增长的基础。

第二,可持续发展将会使资源税税制结构逐渐趋于优化。在可持续发展下,产业结构的优化同时改变了资源税税源结构,这就必然要求国家及时调整税收工作的重心,开征新的税种,不断完善和优化税制结构,减少税收流失。

第三,可持续发展拓展了资源税税收调控的范围。可持续发展将资源税税收调控的范围拓展到经济领域以外,既包括经济领域也包括生态环境等领域。例如,环境污染的存在意味着企业的边际社会成本超过其边际私人成本,但税收调控可以消除两者之间的差异,使环境污染者面临真实的社会成本,实现资源的优化配置,这样税收调控的范围就被拓展到生态环境等领域,既要求注重经济发展,也要求注重环境保护和人类的长远发展,积极引导人们合理利用现有资源,大力开发再生资源,有效保护生态环境。

4. 资源税改革是建设节约型社会的基本要求

我国在经济持续高速增长,环境压力不断增大的背景下,党的十六届五中全会明确提出了“建设资源节约型、环境友好型社会”,并首次把建设资源节约型和环境友好型社会确定为国民经济与社会发展中长期规划的一项战略任务,使建设资源节约型和环境友好型社会成为我国经济社会与环境协调发展的长远战略选择。正如中国工程院院士魏复盛曾经指出的:环境恶化已经是制约中国经济发展、影响社会稳定、危害公众健康的一个重要因素,成为威胁中华民族生存和发展的重大问题,环境友好型社会的提出,指明了中国社会经济发展的出路。

为了全面落实科学发展观,创建资源节约型、环境友好型社会,就应充分发挥资源税调节资源级差收入的重要功能,适时适当调整部分地区部分矿产品的资源税税额及征税品目,促进矿产资源的合理有效利用。调整资源税税额,将使资源开采企业税收负担水平更趋合理。

二、资源税的现状存在问题

(一) 现状

1. 历史演变

我国资源税经历了一个漫长的发展演变过程。新中国成立后,政务院于1950年发布的《全国税政实施要则》中,明确将盐税列为一个税种征收,从此建立起我国对资源征税的制度。1958年以前,盐税由盐务部门负责征收管理,1958年改由税务机关负责。1973年将盐税并入工商税,1984年又分离出来,成为独立税种。1994年1月并入资源税。1984年9月18日,国务院发布了《中华人民共和国资源税条例(草案)》并于1984年10月1日开始实施,1993年12月1日废止。我国现行的资源税制,是1993年12月25日国务院发布的《中华人民共和国资源税暂行条例》确定的,从1994年1月1日起实施至今。

2. 主要特点

(1) 只对特定资源征税。现行资源税的征税对象不是全部自然资源，也并非对所有具有商品属性的资源都征税，而主要是有选择的对矿产资源进行征税。

(2) 具有受益税性质。一般来说，国家可以凭借对自然资源的所有权向资源开发经营者收取占用（或使用）费或者租金，也可以凭借其权力征税。在我国，国家既是自然资源的所有者，又是政治权力的行使者，国家把两种权力合并作为分配依据，使资源税的征收更加名符其实。资源税的征收是国家政治权力和所有权的统一。

(3) 具有级差收入税的特征。现行资源税实行差别税率，主要是针对自然资源在客观上存在着好坏、贫富、储存现状、开采条件、地理位置等多种差异。由于这些客观因素的影响，导致了诸多资源开发者和使用者在资源丰瘠和收益多少上存在较大差异。征收差别资源税，实际上是一种级差收入税。

(4) 实行从量定额征收。我国现行资源税实行从量定额征收，其定量系统包括吨、立方米和千立方米等单位。这种采用定额税率的征收方法，税款的多少只与资源的开采量或销售量有关，却与开采者的生产成本及销售价格无关。

3. 征收税目及税额

征收税目	税额幅度
一、原油	8~30 元/吨
二、天然气	2~15 元/千立方米
三、煤炭	0.3~5 元/吨
四、其他非金属矿原石	0.5~20 元/吨或立方米
五、黑色金属矿原石	2~30 元/吨
六、有色金属矿原石	0.4~30 元/吨
七、盐	
固体盐	10~60 元/吨
液体盐	2~10 元/吨

4. 征收机关及收入分配。现行资源税分别由国税和地税机关同时征收，具体分工是：海洋石油资源税由国税机关负责征收，收入归中央；其他资源税由地方税务机关负责征收，收入归地方财政。

（二）存在的问题及原因分析

1. 存在的问题

——**范围小**。我国目前的资源税征税范围，是1994年确定的矿产品和盐。矿产品主要是原油和煤炭。之后，虽然经过几次调整，但也只是对个别矿产品的品种进行小范围的扩大变化，范围始终很小，对于土地、水、树林、草场等众多自然资源，至今仍未纳入资源税的征收范围，并非这些资源不需要资源税的保护，我国的这些资源不仅匮乏，而且浪费极为严重，急需国家采取税收手段加以保护和利用。

——**税负低**。我国现行资源税制，不仅范围小，不能适用对资源保护的客观需要，而且现有征税范围的税额标准普遍比较低，未能起到对已征税项目资源的保护作用。随着石油等资源的稀缺状

况日益显现,其价格不断飚升,与此同时,资源税的名义定额税额虽然未变,但实际税负在不断下降。尽管我国近几年对煤炭、石油等项目的税额作了调整提高,但相对于1994年的税负实际上还是有所下降。以原油为例,1994年当时的原油价格为每吨300元,按当时每吨8元的最低税额标准计算,其税负为2.67%;而现在,我国原油价格已涨到每吨3000元,按现在的最高税额每吨30元计算,税负也仅为1%,按90年代的税额标准计算,目前石油资源税额最低应提高到每吨80元,每吨30元的税负较过去比实际是下降了,而不是调高了。

——**计征方法陈旧。**我国至今对矿产资源产品征收的资源税,一直采用从量定额征收的办法,即按开采量或销售量为计税依据。这种方法的优点在于简便易行、便于征管,但这种办法也存在着许多不足,实行从量计征,开采者占有国家资源产品,在产品开采出来销售以后才向国家纳税,开采过程中,开采者破坏和浪费掉的资源并不纳税,不承担任何责任,损失部分全部由国家承担。因此造成了开采者“挖菜心”、“挑肥肉”式的掠夺和破坏,资源浪费到了惊人的程度。据一项报道披露,陕北一些小油井的采收率连20%都难以达到,也就是说原油资源每吨仅能开采200公斤,约800多公斤的原油被白白的浪费掉了。

——**作用甚微。**我国由于资源税征收范围小,税率低,使得资源税至今在我国税制体系中只是“小不点”,尤其是在资源战略地位日益显现的今天,资源税保护资源的重要作用还未能充分发挥出来。据测算,2000年到2005年,全国和西北五省(区)的资源税占税收总收入的比例分别为0.54%、0.44%、0.44%、0.41%、0.38%、0.46%和1.19%、1.16%、1.34%、1.21%、1.21%、1.34%,详见下表所示:

全国、西北五省资源税占税收总收入比例表

年份	项目	单位	全国	西北五省(区)					
				陕西	甘肃	青海	宁夏	新疆	合计
2000	实现总收入	万元	118557811	1756438	959471	249637	294823	1463790	4724159
	其中:资源税	万元	636456	13046	8487	3708	606	30595	56442
	所占比例	%	0.54	0.74	0.88	1.49	0.21	2.09	1.19
2001	实现总收入	万元	151654671	2247887	1168197	311115	385846	1777217	5890262
	其中:资源税	万元	671076	13595	8450	4272	739	41143	68199
	所占比例	%	0.44	0.60	0.72	1.37	0.19	2.32	1.16
2002	实现总收入	万元	169965625	2485967	1338916	331586	395228	1988504	6540201
	其中:资源税	万元	751357	21451	8785	4910	1270	51408	87824
	所占比例	%	0.44	0.86	0.66	1.48	0.32	2.59	1.34
2003	实现总收入	万元	204661428	2920526	1558790	377296	461613	2327294	7645519
	其中:资源税	万元	831133	26337	12330	6254	1301	46364	92586
	所占比例	%	0.41	0.90	0.79	1.66	0.28	1.99	1.21
2004	实现总收入	万元	257234769	3818121	1912579	451536	629597	3086354	9898187
	其中:资源税	万元	988035	43030	15915	7450	1490	51923	119808

续表

全国、西北五省资源税占税收总收入比例表

	所占比例	%	0.38	1.13	0.83	1.65	0.24	1.68	1.21
2005	实现总收入	万元	308670287	4883380	2252465	609383	790662	3909087	1244497 7
	其中：资源税	万元	1426322	68212	21101	14209	2290	60811	166623
	所占比例	%	0.46	1.40	0.93	2.33	0.29	1.56	1.31

由上表可以看出，我国资源税一直处于地位低、功能弱、税额少、幅度小、调节无力的尴尬境地，在现实经济活动中资源损失浪费的现象十分突出以及在消费使用环节上的大手大脚。如煤炭资源的乱采滥挖、石油资源的挑富扔贫、土地资源的圈而不用、水资源的“跑冒滴漏”和林木资源的乱砍滥伐等，除不合理的价格体系、管理体制等因素外，同我国现阶段资源税的作用较弱和缺位有着直接的关系。

——**多种税费并存且征管较乱。**多年来，我国对资源产品征收的税种除资源税外，还对土地资源征收耕地占用税、城镇土地使用税和土地增值税。同是对土地资源征税，却有 3 个不同的税名，这在很大程度上引起社会成员的不理解和不满意，带来征管中的阻力。不仅如此，除了对土地资源征收多种税外，地方政府还要收取名目繁杂的费用，如土地补偿费、矿区使用费、矿产资源补偿费、安全生产费等，致使各级地方政府错误地把收取各种资源规费收入当成“唐僧肉”，形成了规费收入远远大于税收收入的反差。以宁夏的煤炭为例，2005 年调整以后的资源税额为 2.30 元/吨；而地方财政收取的森林补偿费 10.00 元/吨、煤炭资源补偿费 30.00 元/吨位、太西煤基金 30.00 元/吨、环保排污费核定征收等，吨煤规费收入是税收收入的 33 倍。资源税税额明显偏低，地方规费明显偏高。

——**分配体制不合理。**现行资源税的收入分配格局是，海洋石油资源税归中央，其他资源税归地方。这种分配格局的存在着一定弊端：一是不利于中央的宏观调控。因为海洋石油以外的资源税收入全部给地方，中央对地方的资源开发利用项目宏观调控的权力有限，使宏观调控的力度减弱。特别是对于节能降耗项目、新能源研制开发项目等，中央财力支持的力度就会弱化；二是这种分配格局刺激了地方的急功近利，部分地方政府为了眼前的利益就会乱上资源开发项目，特别是个别地方默许小煤窑、小油井的乱采乱挖，导致资源的重大浪费和恶性安全事故的接连发生，给国家和人民的生命财产造成了重大损失。

2. 存在上述问题的原因分析

(1) 在观念上对资源的重要性认识不足，缺乏对资源的保护意识。长期以来，人们对我国自然资源，特别是对煤炭、石油等战略性自然资源的现状缺乏真正了解，对其稀缺性更是认识不足，常常沉醉于 960 万平方公里的中华大地，地大物博、幅员辽阔、矿产丰富，总以为我国有挖不完的矿山、抽不干的油井水井、用不尽的森林，这些资源挖不完、抽不干、用不尽，在资源开发利用上没有危机感，缺乏忧患意识，从而忽视了对资源的保护，未能很好的发挥资源税调节保护自然资源的杠杆功能。

(2) 缺少对自然资源社会成本的研究。多年来,我国对资源产品的社会成本无明确标准,核定资源税的税率无可靠依据。现行资源税属于收益税、级差收入税,它是税费的统一体,既有无偿性也有有偿性,既有来源于绝对地租的成分,也有取之于级差地租的含量,国家在确定征税标准时必须明确其资源产品的社会成本范围和标准,并以此为依据向开采经营者征税或者收费。事实上,迄今为止,国家对资源产品的自身补偿成本、生态成本、环保成本,以及与之相关民众(如失地农民、矿区搬迁农民)的社会保障等成本,缺乏深入细致的研究,从而导致了资源税征税范围小、税率低、调节无力现象的出现。

(3) 受自身征管技术手段的制约。近年来,人们已逐步认识到从量定额征收资源税的不足之处,但若要按矿产储量或回采率等作为征税依据,需要较高的技术手段支持。如采用什么方法或采信哪个部门提供的探明储量、确定回采率等,都需要特定的技术手段方法和相互配合的政策支持,就目前对税务机关来说,仍有很大的难度。

三、资源税改革和完善的初步设想

改革和完善资源税是一项涉及国民经济全局的大事,来不得半点的马虎,必须以科学发展观为统领,在深入调研的基础上,提出切实可行的科学方案,就目前看,应该从以下几个方面入手:

(一) 合并税种,规范税名

我国现行资源税执行税目有七类,在此基础上取消我国现阶段对土地资源征收的耕地占用税、城镇土地使用税、土地增值税和土地补偿费等“三税一费”,将土地列入资源税的范围。即在现行资源税征税范围中增列“土地”税目,实行这种改革的意义在于:

1. 税名符实、准确规范、便于征管

统一合并后,无论国家凭借政治权力征收,还是以所有者身份收取,也无论是对绝对地租的分征,还是对级差地租分征,都是针对土地资源而言的,所以将其列入资源税名正言顺、科学合理,便于被社会所接受,比以“三税一费”名义征收更有说服力,相应地也会减少征收的社会阻力,不仅有利于征收管理,而且有利于构建和谐社会,促进安定团结。

2. 有利于完善税制,建立科学的税制体系

目前对具有同样资源性质的土地资源,征收“三税一费”,既增加了人们依附于土地资源上的寻租现象,不利于党风廉政建设和反腐倡廉,也给人以繁臃累赘之感,显得税制结构设计有失科学合理。统一合并“三税一费”对建立严密科学的税制结构具有深远地影响和意义。

3. 有利于彰显国家保护土地资源的政策取向。将现行的对土地资源征收的“三税一费”统一合并后,更能直观地表现出国家保护土地资源的立法宗旨,提高全社会节约使用土地的保护利用意识,减少对土地资源的损失浪费。

(二) 扩大范围,应征尽征

我国现行的资源税征收范围，基本上是 1994 年规定的具有商品属性的六类矿产品和盐。十多年来的变动只是在此基础上对个别品种进行了少量扩充，这种修修补补已明显不适应新形势下，建设资源节约型和环境友好型社会对资源税提出的客观要求。同时这些年来，我国征收资源税已积累了许多成功的征管经验，辅之以现代化的征管手段，为我国扩大资源税征收范围提供了可行性和操作性。我们认为，资源税征收范围至少应扩大到以下几类资源上：

1. 土地资源

这里我们所提的土地，是指农村的非农业用地和城市用地。为何要把农村的土地也纳入土地资源税的征收范围？因为随着农村城市化进程的不断加快，农村的非农业用地范围不断扩大，农村的土地资源浪费现象也时有发生，这已引起全社会的普遍关注，有必要尽快对农村的非农业用地征收土地资源税。对这部分土地征收资源税应包括以下几项内容：

(1) 税目设定。主要包括耕地：是指在转作非农业用途前用于种植业的土地；土地：是指农村和城镇用于非农业用途的土地；转让的土地：是指单位和个人转让的土地（含地上建筑物及附着物，也可统称转让的房地产）。

(2) 计税依据、税率及纳税环节。耕地：可按土地出让金的 20%~30% 的税率，在纳税人将耕地转作非农业用途时一次性课征。耕地资源税税率的确定因素，除考虑到对占用耕地资源的补偿保护外，还应考虑到今后国家对失地农民的社会保障支出等因素。

土地：对农村的非农业用地和城市用地，在使用期内，按土地基本价格或土地计税价格的 5%~10% 的税率予以经常性征收。土地基本价格或土地计税价格可由省级税务机关与同级财政部门、土地管理部门、物价部门以及房地产评估机构定期商定公布，不再执行现行城镇土地使用税按土地面积征税的做法，使税额与价格的变动直接联系。在土地资源有限且价格不断上升的情况下，从价计征更有利于维护国家利益，进一步发挥资源税的调节功能。

转让的土地，即转让的房地产：在房地产转让环节按转让净收益计征，沿用现行土地增值税的税率类型——超率累进税率。即按转让净收益占扣除项目金额比例确定净收益率，按净收益率的高低不同，分别确定高低不等的税率。这里所说的土地资源增值部分，主要是指因客观因素形成的土地资源的增值部分，即土地资源的级差收入，这部分收入国家以土地资源税方式参与分配，应该是名正言顺、合情合理，容易被社会公众所接受。具体税率净收益率在 100% 以内的部分按 40% 征收、净收益率 100%~200% 的部分按 50% 征收、净收益率超过 200% 以上的部分按 60% 征收。

2. 水资源

鉴于我国目前水资源日益紧缺和损失浪费现象严重的状况，更有必要将水资源列入资源税的征收范围，用税收手段保护极为珍贵的水资源。对水资源征收资源税具体内容包括：

(1) 税目设定。包括地下水和地上水。地上水主要包括河流、湖泊及水库的淡水。地下水主要包括井水和泉水，井水、泉水又包括冷水和热水。

(2) 计税依据、税率及纳税环节。对地上水按使用量（吨或立方米）为计税依据，每吨税额确定在 0.5 元~3 元为宜。水资源管理单位在向使用者供水时可以一次性征收。地下水可按储量（吨或立方米）进行定额征收。目前在按储量计税不成熟的条件下时，可暂按水的销售价格计税。按储量

计税其税率应至少高出地上水的两倍，因为地下水资源相对于地上资源更显得珍贵，按销售价格计税，其税率应确定在 10% 左右。在具体实施过程中，对于农业用水可给予减免税。

因对水资源征收资源税，其税收负担除供水单位消化负担一部分外，其余部分肯定会造成供水价格上涨，这是必然的。也正是因为水价的上涨，会使得用水者的用水成本提高，从而促使其减少对水资源的使用量，达到节约用水的目的，这也正是征收资源税的意义所在。同时国家还应辅之必要的其他配套措施，如增加对农业的补贴，提高对城镇低保家庭的补助标准等。

3. 森林资源

以往在征收“农林特产税”期间，将天然原竹、原木纳入征税范围。随着该税的取消，现在原竹、原木已不再征收农业税，这样一来，在对森林资源保护方面，税收调节出现了“真空”。事实上近年来愈演愈烈的破坏森林资源现象，就是对税收手段发出了“紧急呼救”的求援信息，税收的急救任务首当其冲的应由资源税来完成，故应将森林资源纳入资源税的保护范围。

(1) 税目设定。包括天然原木、天然原竹。这里所指的是自然林木资源，不包括人工林木。

(2) 计税依据、税率及纳税环节。计税依据为原木、原竹的销售价格，在砍伐环节一次性征收，税率确定为 10% 左右为宜。

(三) 完善现有矿产品资源税征管制度

1. 改从量计征为从价计征

国务院日前发布的《节能减排综合性方案》提出，要求抓紧出台资源税改革方案，改进计征方式，提高税负水平。现行的从量征税不受价格变动的影响，但却与课税对象的量有直接的关系，而从价征税是以征税对象的价格为标准，按照一定的比例计征税。后者受价格变动的影响明显，与征税对象的数量也有紧密关系，其与差别比例税率配合，可以调节产品利润和产品结构，影响价格水平，最终调节产业结构。国际市场资源价格普遍上涨，目前实行的从量征收无法体现有效利用和保护资源的效果，如果从价计征能将税收与资源市场价格直接挂钩，既有助于通过税收调节资源利用，也有助于政府税收的增加。

2. 改部分矿产品资源税税额

继续完善资源税政策，应在充分发挥资源税调节资源级差收入的主要功能的同时，应适当调高部分地区部分矿产品的资源税税额，才能有力地促进矿产资源的合理有效利用，增加地方收入。2006 年，财政部、国家税务总局下发文件对矿产品等资源税部分品目税额进行调整。今年 8 月 1 日起，财政部、国家税务总局又决定上调铅锌矿、铜矿和钨矿的资源税税额标准。这次铅锌铜钨矿石资源税调整，是 1993 年财政部和国家税务总局发布《资源税暂行条例实施细则》以来，国家首次上调铅锌矿、铜矿和钨矿的资源税税额标准。（按照财政部和国家税务总局的最新通知，铅锌矿石单位税额标准为：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。而旧的税额标准依矿山等级分别为 4 元、3.5 元、3 元、2.5 元、2 元，新税额标准上调的幅度都在 400% 以上。同时，新的铜矿石和钨矿石单位税额标准也有大幅度的提高。其中铜矿石一等矿山的资源税调整前为每吨 1.6 元，调整后为每吨达到 7 元，上调幅度达到 338%。钨矿石四等矿山的税额调整前为每吨 0.5 元，调整后达到每吨 8 元，上调幅度为 1500%。）

目前,资源税政策的调整已显现出积极的作用。一是缓解了目前资源税税额偏低和税负持续下降带来的矛盾,进一步发挥了资源税调节资源级差收入的作用;二是加速了资源所在地的资源优势向经济优势和财政优势的转化;三是税收收入大幅度增长。截止2007年上半年,全国资源税收入完成134亿元,同比增长31.8%,增收32.3亿元。

3. 改定额税率为比例税率

与改革上述从量计征为从价计征相配套,应改革现行差别定额税率为差别比例税率,税率以确定在5%~15%为宜。

4. 改按资源储量、回采率计征

这种改革目前学界和业界呼声较高,但受探测技术、税收征管手段和方法等因素的制约,暂时难以实施,但可作为今后一定时期内资源税改革的发展方向,应积极创造条件,待条件成熟后便可付之实施,目前也可有选择的在具有较好前景的地区进行试点,创新资源税计征的方法手段。

(四) 改革完善资源税征管体制和分配体制

1. 国税机关统一征收资源税

随着人们对资源战略地位认识水平的不断提高和资源税改革的不断深入,资源税的地位和作用越来越显重要。尤其是随着资源税征税范围的扩大和税率的调整提高,资源税“小不点”的位置将会有所提升,改变现行海洋石油资源税由国税局征收,其他资源税由地税局征收的格局,将有利于全面贯彻落实中央进行宏观调控的战略意图,减少地方随意减免现象的发生,从而充分发挥资源税保护资源的职能作用。

2. 实行中央、地方共享分成资源税

改变现行中央和地方按资源税项目分配的格局,改由国税局统一征收后,采用中央和地方按收入总额分成的办法分配。把资源税收入同中央和地方利益紧密联系在一起,充分调动中央和地方加强资源税征管的积极性。具体分成比例可按中央30%、地方70%。这一分成比例主要考虑到中央要从宏观上实施资源战略计划,需要掌握一定财权财力,包括宏观方面的资源开发、资源利用、资源保护、环境治理等资源战略计划的实施。同时,对于更多的资源保护、资源补偿和环境治理等任务要靠地方完成,所以总额分成比例应该高一些。而对西部的资源大省,考虑到目前我国资源产品价格普遍较低,资源输出地区对资源使用地区的利益贡献的实际情况,资源输出地区在资源保护、资源补偿等方面的需要大量支出,且又承担着环境污染造成的重大损失,以及治理环境污染需要的大量投资的实际情况,中央和这类地区的分成比例可按2:8为宜,即中央占20%、地方占80%。另外,中央还应采取转移支付的方式加大对这类地区生态保护、环境治理的投入,帮助这类地区逐步实现变资源优势为经济优势,改变目前“资源富有,地方贫穷”的困境,为实现可持续性发展,建立和谐社会,发挥财税体制应有的积极贡献。

3. 多管齐下、综合配套完善资源税

对自然资源的保护是一项综合的系统工程,需要各种体制的相互配套、相互衔接,形成合力,方能见效。比如市场准入、定价机制、流通秩序、环境保护等制度的建立以及除资源税以外的其他财税体制,如增值税、消费税、企业所得税等多方合作,共同作用才能完成对资源的保护。建议国

家在资源税制度改革的同时，应从多方面进行配套改革。如为了平衡增值税负担，考虑到资源开采企业资本有机构成较高的特点，应尽快在这些行业实行“消费型”增值税；修改企业所得税法，对新能源开发、节能降耗企业允许采用快速折旧法；修改消费税法，将水纳入消费税征收范围，提高油类消费税税率等配套改革，以利于全面贯彻落实中央的宏观战略计划，加快资源节约型和环境友好型社会的建设。

参考资料：

1. 牛犁：中国税务教育网《对“十一五”规划发展指标体系的认识》。
2. 叶文虎：《可持续发展导论》，高等教育出版社。
3. 张捷主持的课题：《实行工业反哺农业的客观形式与现实条件》，《税务研究》2006 年第 12 期。
4. 姚予龙、谷树忠、杨兴宪等：《国内外资源安全战略及调控机理》，载《中国环境报》2002-04-05。
5. 《国家环境保护局中国 21 世纪认程》，中国环境科学出版社。
6. 1993 年 12 月 25 日国务院发布的《中华人民共和国资源税暂行条例》。
7. 《中国税务年鉴》，中国税务出版社 2000~2005 年。
8. 《中国税务报》，2007 年 7 月 13 日第 1 版、7 月 20 日第 1 版。