

TAX ACCOUNTING
PRACTICAL TRAINING

税务会计实训丛书



资源税业务实训

Ziyuanshui Yewu Shixun



张紫东 崔晓妍 /主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

税务会计实训丛书

资源税业务实训

张紫东	崔晓妍	主 编
敖 汀	王 婷	副主编
王 晗	李艳红	参 编
田 婧	钟俊懿	



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书根据《中华人民共和国资源税暂行条例》(国务院令〔2011〕第 605 号)和《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(财令字〔2011〕第 66 号),对资源税纳税申报业务进行了详细解析,并通过例题来帮助读者更好地了解资源税的业务流程。本书主要内容包括:资源税概述、资源税的纳税人及税目税额、资源税的计算及会计处理、资源税的纳税申报与节税。本书以最新资源税政策为指导,旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决资源税业务问题。

本书所收政策全面、翔实,体例新颖,条理清晰,具有较强的权威性、系统性和实用性,可作为企业财会人员、财税系统职工的参考用书,也可作为各类学校财税专业及相关专业纳税实务课程的培训教材。

图书在版编目(CIP)数据

资源税业务实训/张紫东,崔晓妍主编. —北京:北京大学出版社,2012.1
(税务会计实训丛书)

ISBN 978-7-301-19817-9

I. ①资… II. ①张…②崔… III. ①资源税—税收管理—中国
IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 252133 号

书 名: 资源税业务实训

著作责任者: 张紫东 崔晓妍 主编

责任编辑: 周 伟 武瑞敏

标准书号: ISBN 978-7-301-19817-9/F·2983

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电子信箱: zyjy@pup.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62754934

出版部 62754962

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

650 毫米×980 毫米 16 开本 8 印张 139 千字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 18.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: (010)62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

税务会计实训丛书编委会

丛书主编

张紫东(国家税务总局大连培训中心 教授 注册税务师)

张 彤(国家税务总局大连培训中心 副教授)

丛书副主编

教 汀(国家税务总局大连培训中心 科研部部长)

何小王(湖南税务高等专科学校 副教授 行政执法研究中心主任)

丛书编委(按姓氏笔画排序):

王 婷(山东省税务干部学校 讲师)

王 蕴(国家税务总局大连培训中心 讲师)

王化敏(国家税务总局大连培训中心 副教授)

邓文臣(新疆国家税务局 副科长)

史迎春(辽宁师范大学 高级会计师)

白雅君(大连天维理工信息研究所 所长 律师)

张久慧(国家税务总局大连培训中心 副教授 注册税务师)

张永刚(国家税务总局大连培训中心 讲师 律师)

李国财(青岛市国家税务局 副调研员 经济师)

杨 含(重庆市税务干部学校 副主任科员)

林 虹(安徽税务干部学校 高级讲师)

林伟刚(广东省国家税务局 科长)

侯江玲(国家税务总局大连培训中心 高级会计师 注册会计师)

姜 敏(国家税务总局大连培训中心 注册税务师)

徐 飞(贵州省税务干部学校 科级 讲师)

顾令慧(国家税务总局大连培训中心 讲师)

崔晓妍(国家税务总局大连培训中心 副教授)

前 言

为适应全国税务系统岗位专业知识和技能培训的需要,不断提高广大税务人员的业务素质,根据《中华人民共和国资源税暂行条例》(国务院令〔2011〕第 605 号)和《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(财令字〔2011〕第 66 号),对资源税纳税申报业务进行了详细解析,并通过例题来帮助读者更好地了解资源税的业务流程,由此,我们编写了此书——《资源税业务实训》。

本书分为 4 章,主要内容包括:资源税概述、资源税的纳税人及税目税额、资源税的计算及会计处理、资源税的纳税申报与节税。本书以最新资源税政策为指导,旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决资源税业务问题。

全书在编写过程中突出体现了如下特点。

第一,读者对象定位明确,针对企业税务会计人员。

第二,真正站在税务会计人员的立场上,想税务会计人员之所想,根据税务会计人员的特点和需要来设计体例和取舍内容,而不是从政府部门宣传、普及税法的角度。

第三,文字简洁、通俗易懂、短小精悍,用丰富的实例来讲解,避免晦涩难懂,使税务会计人员在有限的时间和精力里,获取到作为税务会计人员应知应会的全面知识。

本书适用于企业税务会计人员,同时也可以作为税收人员税收业务的培训。

因时间仓促以及编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请广大读者热心指点,以便做进一步修改和完善。

编 者

2011 年 12 月



目 录

第 1 章 资源税概述	(1)
1.1 资源税的概念、特点和作用	(1)
1.2 资源税存在问题及改革取向	(6)
第 2 章 资源税的纳税人及税目税额	(15)
2.1 资源税的纳税人	(15)
2.2 资源税的税目税额	(16)
第 3 章 资源税的计算及会计处理	(23)
3.1 资源税的计算	(23)
3.2 资源税的会计处理	(27)
第 4 章 资源税纳税申报与节税	(37)
4.1 资源税的纳税申报	(37)
4.2 资源税节税技巧	(40)
附 录	(48)
附录一 中华人民共和国资源税暂行条例	(48)
附录二 中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	(50)
附录三 资源税若干问题的规定	(72)
附录四 部门规章及其他规定	(80)
参考文献	(117)



1.1 资源税的概念、特点和作用

要点

资源税是以各种应税自然资源为课税对象征收的一种税。开征资源税是为了调节资源级差收入,体现国有资源有偿使用的原则,在税收政策上则体现为“普遍征收,级差调节”。本节主要介绍资源税的概念、特点和作用。

解释

◆ 资源税的概念

资源税是对自然资源征税的税种的总称。我国的资源税是指对在我国领域及管辖海域开采应税矿产品或者生产盐的单位和个人,就其销售额和销售数量征收的一种税。

资源税按其征税目的和意义不同,可以分为一般资源税和级差资源税。

1. 一般资源税

一般资源税是指国家对国有资源,如土地、水流、矿藏、森林、草原、山岭、荒地、滩涂等,根据需要,对使用自然资源者为取得应税资源的使用权而征收的税。一般资源税体现了普遍征收和有偿开采的原则。

2. 级差资源税

级差资源税是国家对开发利用自然资源的单位和个人,由于自然条件的差异导致的级差收入课征的一种税。

级差资源税与一般资源税一般情况下很难截然划分。从征税目的来看,一般资源税主要侧重于体现有偿占用的原则,加强对资源的管理和合理利用;级差资源税主要侧重于调节资源使用者因资源条件不同所取得的级差收益。从各国资源税的立法概况来看,现今征收的资源税大多属



于级差资源税。我国现行的资源税是以各种自然资源为课税对象,为了调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用原则而征收的一种税。

在我国社会主义市场经济中,对占有优等资源并取得级差收入的单位和个人征税是十分必要的。因为我国自然资源是属于国家的,其级差收入理应归国家所有。同时征收级差资源税,将企业和个人因自然资源条件的差异而形成的过多收入收归国家所有,使企业的利润水平真实反映企业和个人主观努力取得的成果,排除不可比因素,既有利于促进企业 and 个人的平等竞争,同时也有利于促进自然资源的合理利用。

◆ 资源税的特点

1. 征税范围较窄

资源税的课税对象应该包括具有商品属性的国有自然资源,自然资源是生产资料或生活资料的天然来源,其包含的范围很广,如矿产资源、水资源、土地资源、动植物资源等。目前,我国的资源税征税范围较窄,仅把部分级差收入差异较大、资源较为普遍且易于征收管理的矿产品和盐列入了征税范围。从资源税的改革和政府宏观调控的客观需求出发,我国资源税的征收范围应逐步扩大。

2. 实行从量和从价相结合的征收方式

我国资源税一直实行从量定额征收,这一方面保证了税收收入不受产品价格、成本和利润变化的影响,能够稳定财政收入;另一方面也有利于促进资源开采企业降低成本,提高经济效率。而此次资源税改革对石油、天然气采用从价计征的方式,是为了能更好地发挥税收的级差调节作用,抑制资源浪费,是资源税改革的一大进步。

3. 具有收益税的特点

资源税实际上是国家凭借其政治权利和自然资源所有权的双重权利对开采者征收的一种税。一方面体现了有偿开发利用国有资源的原则,另一方面也体现了税收的强制性、固定性的特点。

4. 实行源泉课征

不论采掘或生产单位是否属于独立核算,资源税均规定在采掘或生产地源泉控制征收,这样既照顾了采掘地的利益,又避免了税款的流失。

◆ 资源税的作用

(1) 调节资源级差收入,有利于正确处理国家和企业之间的分配关系,使企业公平竞争。

(2) 加强资源管理,有利于促进企业合理开发、利用资源。

(3) 可以改变中西部的资源优势为经济优势,有利于缓解我国东、西部地区之间收入和经济发展的差距。

相关知识

◆ 资源税与环境税

1. 资源税是环境税的组成部分

(1) 资源税的定位

按照传统的税法原理,资源税一般被归为财产税的范畴,其主要功效在于调整资源级差收入的不均,以达到调整社会资源财产的分配不均的目的。现阶段,应该从可持续发展角度对资源税进行定位。可持续发展的重要标志是资源的永续利用和良好的生态环境,强调环境和自然资源的长期承载力对发展进程的重要性。因此,应该节约和合理利用自然资源,遏制对资源的过度开发。我国当前的资源税几乎没有从可持续发展的角度进行制度设计,甚至不少规定还与可持续发展的思想相抵触,如税额高低与资源的利用效率无关,与资源开采的耗竭影响无关,没有把资源开采的社会成本内在化,不利于促进企业转变经济增长方式和节约利用资源。所以,在资源税改革中,应该站在可持续发展这个角度来考虑,即在可持续发展的视角下,应该以提高资源开采使用效率、降低社会成本、促进环境改善、缩小代际外部性为目标,以资源级差地租为征税对象,以调节资源级差收益为手段。

(2) 环境税的含义

环境税是指对投资于防治污染或环境保护的纳税人给予的税收减免,或对污染行业和污染物的使用所征的税。环境税有广义概念和狭义概念,广义的环境税是指一切与自然资源利用及环境、生态保护相关的税收,包括资源税、污染排放税、污染产品税(或投入品税),以及基于环境考虑的税收差别等。而狭义的环境税主要是指排污税。在环境税的广义概念中,资源税是环境税的重要组成部分。

2. 资源税与排污税的比较

排污税是环境税的核心税种,也是狭义环境税的概念。排污税的征税对象主要包括水污染、大气污染和固体废料的污染。资源税也是环境税的重要组成部分,在此将资源税与排污税进行对比,通过比较两者的异同,对资源税的定位做进一步的阐述。



(1) 资源税与排污税的相同点

① 理论基础相同

环境税可溯源到由福利经济学家庇古所提出的庇古税(Pigouvain-tax)。庇古税属于直接环境税,是解决环境问题的古典教科书的方式。庇古税是一种从量税,是按照污染物的排放量或经济活动的危害来确定纳税义务的。庇古税的单位税额应该根据一项经济活动的边际社会成本等于边际效益的均衡点来确定,这时对污染排放的税率就处于最佳水平。庇古税是资源税与排污税共同的理论基础。排污税在基于行为激励的基础上,以减少有害气体的排放量为直接目标,尽量减少对环境的污染,保护环境的意图明确。资源税也是一种基于行为激励的环境税种,以保护资源和减少外部性为设计宗旨,它们的共同点都是对外部性的治理,治理的对象都是整体的资源环境,而且治理的手段是相同的。

② 治理的效果趋同

两者都有提高市场效率、维护市场公平的效果。排污税和资源税的起因皆源自对市场失灵的纠正。外部性导致市场配置资源的低效率,而两者都可以引导资源的优化配置,促进经济增长。如果企业的外部成本被充分内部化,市场竞争压力会迫使企业寻求更适当有效地降低成本的途径,驱使它们走上不断完善管理和追求技术进步的道路。无论排污税还是资源税都会起到淘汰落后、效益差的企业,从而优化区域产业结构,起到维护市场公平的作用。

(2) 资源税与排污税的不同点

① 治理的对象不同

两者治理对象的主要区别在于是否考虑代际外部性,排污税的治理对象是代内的外部性,而资源税的治理对象包括代内外部性和代际外部性。

排污税的税率设计等于外部性成本即社会成本和私人成本之差征税,强调代内外部性的治理,但没有从可持续发展的角度考虑对后代人造成的外部成本。

在考虑存在代际外部性的情况下,假设后代人可以在当前市场出价,那么现在市场将面临更多的买家,需求随之上升。

② 财政效果不同

财政效果是指增加财政收入的效果,这是税收的基本功能。如果政策改变了激励,那就会使人们改变自己的行为。排污税只具有激励效应,

资源税具有收入和激励并重的效应。

排污税具有很强的操纵效果,操纵效果是指税收对被课税人的避税行为能力的影响。如果操纵效果很强,大部分或全部税源都有丧失的危险。从生态治理的角度来看,无操纵能力的税种则是无生态意义的,只有具备一定操纵能力的税种才称得上是生态税。排污税一旦能起到改变污染者行为的作用,即产生了好的环境生态效果,则意味着其税源及税收收入的减少。随着驱动性目标的实现,税基会不断缩小,从而不能为政府带来财政收入。由于这种环境税的刺激作用,至少对于一个具体的排污者而言,该税的收入应该是随着时间的推移而不断下降的,否则,排污税就失去了其应有的刺激作用。因此,排污税在一定程度上不具有收入的可持续性,目的不再是提供财政收入,而是调节人的行为。

资源税具有财政增收作用,同时又有利于资源的有效配置,是一种财政和生态的双赢税种。矿产资源是国家经济发展的基础,我国95%以上的能源和80%以上的工业原材料取自矿业,矿业支撑了占我国70%GDP的国民经济的运转。从全球资源的紧缺、资源价格的不断上扬来看,资源税作为环境税体系的一个重要内容,它并不直接对污染行为征税,而是对资源本身征税,这就决定了其巨大的潜力。

③ 治理的环节不同

排污税是末端治理,而资源税是源头治理。

生产全过程包括:原料开采→生产制造→消费使用→弃置处理,排污税是在资源的使用环节,运用税收手段促进资源的节约使用,减少对环境的污染。排污税对环境的影响集中在弃置处理阶段,暗含着“先污染、后治理”的假设,不能从根本上解决经济发展对资源环境造成的巨大压力,“末端治理”战略使资源短缺和生态破坏日益加剧。

资源税将纳税环节前移至资源开采阶段,从资源消耗的源头就开始对资源产生影响,是对环境末端治理战略的根本性变革。对治理外部性而言,源头治理比末端治理更为重要和关键。在资源开采阶段,对开采者征收资源税,目的是通过对资源开采税征税以提高资源的成本继而提高资源的价格。这样既能减缓资源开采的速度,又能减少对资源的需求,从而为资源的可持续利用提供条件,使污染在源头上得以控制,符合循环经济的要求。循环经济遵循“减量化、再利用、资源化”的原则。减量化原则是循环经济的第一原则。它要求在生产过程中通过管理技术的改进,减少进入生产和消费过程的物资和能量流量,因而也称之为减物质化。换



言之,减量化原则要求在经济增长的过程中,为使这种增长具有持续的和与环境相容的特性,人们必须学会在生产源头的输入端就充分考虑节省资源、提高单位生产产品对资源的利用率、预防废物的产生,而不是把眼光放在产生废物后的治理上。

1.2 资源税存在问题及改革取向

要 点

2011年11月1日起,修改后的《中华人民共和国资源税暂行条例》(以下简称《资源税暂行条例》)以及《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(以下简称《资源税暂行条例实施细则》)开始施行。这次调整的核心是计征方法的调整,总体格局并没有很大的变化。本节主要介绍资源税存在的问题及资源税改革的政策取向。

解 释

◆ 现行资源税存在的问题

1. 征收范围过窄,税目设置不合理

我国资源税征收范围总共包括矿产品和盐七个大类。对于其他人类经济活动覆盖的自然资源,如水源、草原、森林、其他矿产品等并未列入征收范围。范围过窄的资源税会带来以下两个弊端。

(1) 难以遏制对自然资源的过度开采

资源税在税制结构中是很特殊的税种,主要目的不是筹集财政收入,而应该是保护资源和合理利用资源。范围过窄的资源税难以保护所有的资源,致使大量的资源遭到掠夺和破坏。

(2) 造成后续产品比价的不合理,刺激对非税资源的掠夺性开采

资源是商品价格的构成基础,范围过窄的资源税使纳税资源的价格比不纳税的资源的价格在商品价格比价中也必然较高,而不纳税资源的后续产品的价格就相对较低。在需求的促动下,非应税资源会遭到掠夺性开采。

2. 性质定位不合理

一直以来,我国对煤炭、石油、天然气等征收的资源税,属于级差资源税。征收的目的是调节企业之间的级差收入,从实质上说,不是为了保护

资源,因而并非真正意义上的资源税。这种性质定位不仅与世界潮流相悖,而且由于没有给出资源价格,不能将资源开采的社会成本内部化,因而在很大程度上限制了资源税作用的有效发挥。此次原油、天然气计征方法的调整,会使资源税的性质定位逐步驱于合理。

3. 计税方式单一,调节作用微弱

我国资源税一直以来实行单一的从量定额计税法,这种计税方法使得税款的缴纳与资源产品的市场价格无法相挂钩,造成资源税无法调节不同生产企业之间由于市场供求导致的产品利润差异。从行业来看,资源税的税收跟不上资源价格的上涨,进而导致资源开采行业利润剧增,使得资源开采行业和其他行业的收入差距增加。对石油、天然气实行从价计征之后,纳税人税负和开采企业成本会增加,但财政收入也会增加,能更有效地调节级差收入。

4. 税额偏低,无法对资源的合理利用起到调节作用

原资源税的单位税额只反映了资源税的级差收益。单位税额不因市场变化而调整,与市场机制要求相背离。过低的资源税赋,违背价值规律,束缚资源市场发展,间接影响自然资源盲目与过度开采,不利于资源保护。而且,纳税人具体适用的税额主要取决于资源的开采条件,而与该资源开采造成的环境影响无关,这就减低了税收对资源的保护作用。资源税税额偏低,尤其是不可再生资源税额偏低,没有能够体现出资源的稀缺性和不可再生性,无法起到遏制资源过度开发的作用。

5. 计税依据不合理

原资源税是以企业对资源产品的销售量或自用数量为计税依据,而不是针对开采量,且对已开采但未销售或自用的资源不征税,这种做法导致了企业和个人对资源无序开采,造成大量资源的积压和浪费,并且由于无须为开采过程中发生的资源浪费付出代价,企业不用考虑更新开采设备和采用先进生产技术,导致了资源开发的低效率。如开采者为了开采某种矿产资源,而将其开采的某些伴生矿弃之浪费。调整后的资源税计税依据分别为应税产品的销售额和销售数量,从某种程度上规避了原有的弊端,但仍不彻底。

◆ 资源税改革的政策取向

1. 适度扩大征收范围

我国的资源税征收范围应该逐步扩大,将所有不可再生资源、再生周期较长或难度较大的资源和我国较为稀缺的资源纳入征收范围。资源税



的课税对象应该包括具有商品属性的国有自然资源,具体包括:耕地资源、滩涂资源、地热资源、水资源(包括河流、湖泊、地下水、人工水库等)、草原资源、森林资源、海洋资源等。考虑目前的税收征管水平及税收政策、措施等问题,应该先将水资源、森林资源、草场资源等严重短缺和受破坏、浪费严重的资源列入资源税的征收范围,使之在保护自然资源和生态环境方面发挥更为广泛的作用。同时也有利于平衡不同资源的开发、利用者之间的税收负担。

2. 调整税率

(1) 现行的资源税税率已改为比例税率与定额税率相结合,下一步应逐步扩大比例税率适用范围

当前我国的经济正在飞速发展,资源产品价格不断上升,资源产品的供求矛盾越来越突出,资源税的税率现已调整为比例税率与定额税率相结合的方式。即需求量和价格与经济发展的波动联系较为密切的石油、天然气,已实行了比例税率;对那些需求量较为稳定、价格波动不大的资源产品如盐、海洋资源、森林资源等,仍实行定额税率。条件成熟后,再逐步扩大比例税率适用范围。

(2) 针对目前资源税税率偏低的情况,应当适当调高税率

对较为稀缺的资源,开采和生产使用过程中会对生态环境造成一定影响的资源、不可再生或再生周期较长的资源,实行较高的税率;对可再生资源、新型绿色能源可以实行较低的税率。

3. 注重环境保护

作为一种稀缺资源,环境具有独特的经济价值。我国在开采和利用资源的长期过程中却忽视了对环境的保护,造成严重的环境污染和破坏。因此,建立完备的环保课税制度显得十分重要。建议把排污费、矿区使用费等资源收费改为资源税。

4. 细化税目,进一步调整计税依据

税目的设置应该考虑不同品种资源的开采成本及销售价格的差异。我国资源税的税目应该进一步细化,对同类资源产品要根据开采成本和难度加以区分,并各自采用相应的税率。开采成本高和开采难度较大、产品消耗后污染程度较小的税目品种应该适用低税率;反之则应该适用高税率。计税依据应该考虑改为产品产量或资源储量,这有利于提高企业的资源开发利用效率,实现资源的可持续利用。

5. 调整资源税征收方法

可以考虑将税率与资源回采率和环境修复挂钩,即按资源回采率和环境修复指标确定相应税收标准,将企业的外部成本内部化,这样可以增加其对环境的保护意识的加深。

相关知识

◆ 国外资源税征收现状

俄罗斯、加拿大、中国和美国国土面积在世界排前四位,同时,这四个国家的自然资源都很丰富,美国的矿产资源总储量居世界第一,其中煤、铝、天然碱、硼、溴、硫酸钠的储量居世界第一;俄罗斯的矿产资源总储量居世界第二,其中铁矿石、森林、天然气居世界第一;我国的矿产资源总储量居世界第三,其中钨、锑、锌、钒、钛、稀土等的储量居世界首位;加拿大的矿产资源总储量居世界第七,其中铀、镍、锌储量居世界首位。这四个国家土地辽阔、矿产资源丰富,所以在制度的建设上有一定的借鉴性。

1. 美国资源税

在西方联邦制国家的资源税中,最为典型的是“开采税”,也译做跨州税或采掘税。

开采税的税制由各州地方政府自行制定,主要是对销售给本州以外的石油、天然气和煤炭征税。在美国 50 个州中,目前已有 38 个州开征了此税。这使得地方政府能够根据当地资源开采消耗的实际情况来对资源税征收及时进行调整,表 1-1 是美国部分州的开采税情况。

表 1-1 美国部分州的开采税情况

名 称	税 基	美 元 税 率
阿肯色州	煤、天然气、钻石、漂白土、赭石及其他所有的自然资源	开采时点市场价的 5%
	所有木材、铁矿石、褐煤	0.02~0.13 美元/2000 英镑
	松木	0.18 美元/吨
	盐水	2.45 美元/千桶
北达科他州	煤	1977 年开采税的税率上调为每吨 65 美分,并且随着批发价格指数增长一个点而增加 1 美分
路易斯安那州	煤、褐煤、大理石、矿石、石、砂、贝类	0.01~0.20 美元/吨
	盐	0.06 美元/2000 英镑



续 表

名 称	税 基	美 元 税 率
俄亥俄州	黏土、煤、石灰岩、砂砾、石膏、石灰岩、石英岩、盐、砂、砂石、页岩	0.01~0.09 美元/吨
西弗吉尼亚州	煤、石灰石和砂岩、砂、砂砾和其他矿物制品、木材、其他自然资源产品	自然资源产品总收入的 1.22%~5%
怀俄明州	地表煤、天然碱、地下煤、铀	产出的 3.75%~7%

(1) 资源税的税率

美国开采税的税率形式有三种。一是定额税率。二是在定额税率的基础上进行浮动。例如,北达科他州 1975 年起煤炭的开采税每吨 50 美分,当国家的批发价格指数上涨三个点的时候,开采税每吨增加 1 美分。1977 年开采税的税率上调为每吨 65 美分,大约为当时煤炭市值的 20%,并且随着批发价格指数增长一个点而增加 1 美分。法律规定,如果批发物价指数下降,开采税不能降低。由于批发价格指数的快速上涨,现在,北达科他州的煤炭开采税为每吨 74 美分。蒙大拿州的煤炭税与北达科他州几乎也是相同的,税率高达煤炭价值的 20%。三是比例税率,阿肯色州在 2009 年提高了对天然气征收的开采税率,从 1957 年开始征收的每千立方英尺 0.003 美元从量税改为出厂价格 5% 的比例税率。2010 年是税率提高后的第一个完整的开采税征收年度,预计将带来 7360 万美元的财政收入,在 2015 年将增长到 10150 万美元,而在这之前的从量税每年的收入是 60 万美元。研究者哈格蒂(Haggerty)认为,如果州政府想鼓励开采和税收收入的最大化,应该征收高的开采税并鼓励企业投资寻找新的油田。阿拉斯加州就是这样做的,他们征收全美最高的开采税,税率是每口油井净收益的 25%,但在公司投资时提供津贴。

(2) 征税范围

美国的开采税的征税对象各州都不尽相同,但从总体上看征税范围较为广泛,除了涉及矿产品之外,还包括森林资源、盐、石、砂、贝类和其他资源等。

(3) 征税环节

当矿藏资源从本州输出到州外时就对该矿产品的产量征收开采税,通过这种办法可以最大可能地分享自然资源租值,增加本州的财政收入。开采税的纳税人是在本州从事矿山开采的居民或企业,但实际赋税人是

本州外的资源的需求者或消费者。开采税与我国的资源税同属于产出型资源税,是以加工过的矿石或未经加工的原矿为课税对象的资源税,不同之处在于我国的资源税课税对象是不区别省内、省外消费的。

2. 俄罗斯资源税

俄罗斯的石油产量居世界第二位;天然气产量自2002年以后一直居世界首位,2009年退于美国之后,居世界第二位;俄罗斯森林储量居世界第一,占世界森林总储量的近1/4,约820亿立方米。

(1) 征税范围

俄罗斯于2001年进行全面的税制改革,建立了自然资源利用领域新的税制体系。从2002年1月1日起,俄罗斯开征矿产资源开采税,取消了矿物原料基地再生产提成制度。矿产资源开采税代替了原有的矿产资源开采使用费、矿物原料基地再生产提成和石油、凝析气消费税。此外,俄罗斯土地、森林、草原、滩涂、海洋和淡水等自然资源也列入资源税征收范围。

(2) 资源税税率

俄罗斯资源税采用的是从量税与从价税相结合的动态税率,这种方法在矿产业和森林业得到广泛的使用。俄罗斯矿产资源开采税的征收方式的特别之处在于其资源税率的确定,首先是选定一个政府确定的指令性价格作为基础税率,再乘以国际石油价格指数,进而得出实际税率。用政府的指令性价格作为基础税率,是因为石油市场价格多变,如按市场价格上缴税款,税款金额计算复杂,计算量大,纳税人的成本也随之上升。由于石油价格的不断上涨,指令性价格也在不断地变化,如在2002—2003年,矿产资源开采税的基础税率为每吨340卢布,2004年上升为每吨347卢布,2005年1月1日,俄罗斯联邦税法修正案生效。根据该修正案,石油开采税基础税率提高到每吨419卢布,具体参见表1-2。

表 1-2 2002—2006 年石油矿产资源开采税及其计算方法

年 份	2002—2003	2004	2005—2006
基础税率(卢布/吨)	340	347	419
国际石油价格指数($K_{\text{И}}$)	$K_{\text{И}} = (I_{\text{И}} - 8) \cdot p / 252$		$K_{\text{И}} = (I_{\text{И}} - 9) \cdot p / 261$

表1-2说明了2002—2006年石油矿产资源开采税及其计算方法。即使是定额税率,2005—2006年基础税率为419卢布/吨,但由于税率和国际石油价格指数挂钩,所以不同售价的石油所缴纳的资源税不同,以乌拉尔牌为例,当石油价格上涨3倍时(由20美元/桶上涨到60美元/桶),资源税上涨了约4.6倍,国家分享了石油资源上涨的收益。表1-3所示的2005—2006年在不同价格水平下相应的石油矿产资源开采税。