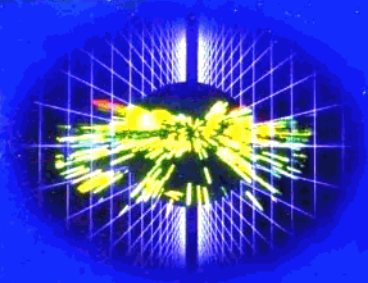


ZIYUANSHUI

卢晓中 李晋芳 刘世伟

资源税



山西经济出版社

前 言

现行资源税,是我国 1994 年税制改革的重要成果,也是我国现行税制的重要组成部分。新的资源税在征税范围、适用广度、调节深度等多方面进行了较大幅度的改革。《资源税》一书,正是适应建设有中国特色社会主义市场经济和我国税制改革的要求,以较为系统、全面阐述我国新的资源税制,帮助广大税务工作者和纳税人正确理解、准确贯彻资源税法律法规,正确处理好资源税涉税事宜,及时解决好实际工作中的新情况、新问题。

本书主要阐述了资源税的历史沿革、发展前景、课征制度、征管规定、征管实务、税目解释和资源税相关知识等内容,力求使其成为广大税务工作者提高业务水平和广大纳税人正确理解、准确履行纳税义务的必备手册,成为经济管理、税收理论研究人员和财经类师生了解资源税法规和知识的重要参考书。

在成书过程中,作者参考了税收方面和有关矿产资源方面的书籍和文章,在此一并表示感谢。由于作者水平有限,加之时间仓促,书中疏漏与不妥之处,敬请指正。

1999年5月

目 录

第一章 资源税概论	(1)
第一节 资源税概述	(2)
第二节 资源税的历史沿革	(9)
第三节 现行资源税的改革	(12)
第四节 资源税展望	(20)
第二章 资源税课征制度	(33)
第一节 资源税的纳税人和扣缴义务人	(34)
第二节 资源税的征收范围及税目税额	(36)
第三节 资源税的计税依据和减免税	(88)
第四节 资源税的纳税义务发生时间、纳税期限 及纳税地点	(96)
第五节 资源税新旧税制政策衔接	(99)

第三章 资源税征管规定	(101)
第一节 资源税的税务登记	(102)
第二节 资源税的纳税申报	(110)
第三节 资源税的税款征收	(124)
第四节 资源税的税务检查	(134)
第五节 资源税的税务代理	(144)
第六节 资源税的法律责任	(152)
第四章 资源税征管实务	(159)
第一节 资源税的纳税计算	(160)
第二节 资源税的会计处理	(165)
第三节 资源税题解	(173)
第四节 资源税案例及分析	(186)
第五章 资源税税目解释	(196)
第一节 原油、天然气和煤炭	(197)
第二节 其他非金属矿原矿	(198)
第三节 黑色金属矿原矿	(214)
第四节 有色金属矿原矿	(216)
第五节 盐	(222)
第六章 资源税相关知识	(224)
第一节 我国矿产资源概况	(225)
第二节 矿产采掘业常用技术指标简介	(260)

第三节	铁矿石资源等级划分标准	(265)
-----	-------------------	-------

第四节	有色金属矿产资源等级划分标准	(273)
-----	----------------------	-------

附录

法规汇编	(284)
------------	-------

第一章

资源税概论

资源税是为了促进合理开发利用资源,体现资源有偿使用和调节资源级差收入,而对资源产品征收的一种税。它是国家在资源开发领域的一个重要税种。我国的资源税,是在第二步利改税和工商税制改革中新设置的一个税种,于 1984 年 10 月 1 日开始征收,到 1993 年 12 月 25 日颁布、1994 年 1 月 1 日起正式施行《中华人民共和国资源税暂行条例》,经历了 10 年的改革与发展。新的资源税条例及其实施细则,在征收范围、纳税人、税目、税额标准、计税方法等多方面进行了较大幅度的改革与完善,成为我国现行税制的重要组成部分,为发展和完善我国的税收制度做出了重要的贡献。

第一节 资源税概述

一、资源税的概念

资源税,是指对在我国境内开采应税矿产品和生产盐的单位和个人,就其开采资源销售或自用以及因资源生成和开采条件的差异而形成的级差收入征收的一个税种。它是以《中华人民共和国矿产资源法》中“开采矿产资源,必须按照国家有关规定缴纳资源税和资源补偿费。”为法律依据开征的一个具有双重调节功能的税种。按照我国现行税制的规定,除海洋石油资源税外,其他资源税收入归省以下地方财政。

为了促进我国自然资源的合理开发,鼓励企业公平竞争,国务院曾于 1984 年发布了《中华人民共和国资源税条例(草案)》和《中华人民共和国盐税条例(草案)》,规定对原油、天然气、煤炭征收资源税,对金属矿产品和其他非金属矿产品暂缓征收资源税;并根据“从量核定,就场征收,税不重征”的征收原则,对生产、经营和进口盐的单位和个人征收盐税。资源税和盐税开征后,对促进自然资源的合理开发确实起到了一定的积极作用。但是,随着我国改革开放的不断深入,它们已越来越不能适应我国经济形势的发展和变化。因此,这次新税制改革将资源税和盐税合二为一,国务院于 1993 年 12 月 25 日发布

了新的《中华人民共和国资源税暂行条例》(以下简称《暂行条例》),并规定从 1994 年 1 月 1 日起实施。新的资源税除了继续对原油、天然气、煤炭征税外,同时对金属矿产品和其他非金属矿产品开始征税,并将盐税并入了资源税的征税范围。另外,根据我国现阶段的价格水平和各种资源开发条件的变化,对单位税额作了较大的调整,使现行的资源税制逐步成熟起来。

二、资源税的征收原则和特点

资源税是既体现资源有偿开采使用,又体现调节资源级差收入,发挥双重调节分配功能的税种,其征收原则可简要概括为八个字“普遍征收,级差调节”。

(一)普遍征收原则

普遍征收,有两个方面的含义,一方面就是对在我国境内开发所有纳入资源税征收范围的一切资源征收资源税。从 1984 年到 1994 年,我国逐步实现了对矿产资源全面开征资源税,初步体现了普遍征收的原则。另一方面,就是对每一种资源税应税产品的所有开采和使用都要依法征收资源税,也就是说,只要是在我国境内开采应税矿产品和生产盐的单位和个人,都必须依法缴纳资源税。

(二)级差调节原则

级差调节,就是指对因资源条件客观存在的差别而

产生的资源级差收入进行调节。所谓级差收入,是指由于资源生成和开采等客观条件而带来的超额利润。开征资源税的主要目的之一,就是要对级差收入进行调节,促使开采资源状况优劣不同的企业可以在同一个起跑线上竞争,同时也制约采富弃贫、采优弃劣等浪费和破坏资源的行为。资源税级差调节采取的主要手段是适用高低不同的差别税额。

我国现行资源税作为一个特殊的调节性税种,主要有以下几个特点:

(一)具有受益税的性质

从自然资源的所有权关系分析,若课税资源非国家所有,则此类税收属于国家单纯凭借政治权力的课税,因而属于严格意义上的课税;反之,若课税资源属国家所有,则此类税收在形式上也是国家凭借政治权力的征税,但同时具有资源的有偿使用性质。作为国家,它可以凭借对自然资源的所有权向资源的开发经营者收取占用费或租金,也可以凭借政治权力征税。二者作为财政分配形式都是以国家为主体的,只是分配的依据不同,前者是以资源的所有权为依据,后者是以政治权力为依据。在我国,这两种权力互不排斥。国家既是自然资源的所有者,也是政治权力的行使者,国家把这两种权力结合起来作为分配的依据,代表国家或全民的意志,征收资源税,就使得资源税兼有国家政治权力和所有权双重职能,一方面体现了对国有自然资源实行有偿占用,另一方面,体

现了税收强制性、无偿性的特征。因此,我国资源税具有受益税的性质。

(二)具有特定的征收范围

所谓资源,是指自然界存在的天然物质财富,也就是自然界一切天然物质的总称。其范畴非常广泛,不仅包括矿产资源,还包括土地资源,动物资源,植物资源,海洋资源,太阳能资源,空气资源,水资源等等。但我国现行的资源税既不是对各种自然资源都征税,也不是对所有具有商品属性的资源都征税,而是主要选择对矿产资源征税。对矿产资源的征税,也是采取了根据矿产品的价格和采掘业的实际状况选择品目分批分步实施征税的办法。1984年10月资源税开征伊始,仅对原油、天然气、煤炭开征了资源税;1992年1月又将铁矿石纳入了资源税的征税范围;1994年1月1日实施的新的资源税税制规定,对所有的矿产资源征收资源税,具体操作时,对矿产资源的绝大部分主要矿种采取列举品目的办法征收,未列举品目的矿种主要是税源不大,不具有广泛代表性的矿种。因此,对未列举品目的矿产品征收或者暂缓征收资源税的权限适当下放到地方。《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》(以下简称《实施细则》)规定:“未列举名称的其他非金属矿原矿和其他有色金属矿原矿,由省、自治区、直辖市人民政府决定征收或暂缓征收资源税,并报财政部和国家税务总局备案。”

(三)具有差别税的特点

开征资源税的主要目的除对资源占用、使用课税外,还要对资源开发取得的级差收入课税。自然资源各品种之间,同一品种各地区之间,同一地区、同一品种各矿山(井)之间,资源自身贫富和赋存状况、开采条件、选矿条件、地理位置等各因素千差万别,造成各资源开发占用者的资源丰瘠和收入多寡相差悬殊。一些占用开发优等资源的企业和经营者在按同等价格销售资源产品时,就可以获得由于资源客观级差状况造成的除社会平均利润以外的超额利润,即级差收入。因此,根据各矿山的资源级差状况,对资源条件好、开采条件优、资源级差大的,相应确定较高的税额;对资源条件差、开采条件劣、资源级差小的,相应确定较低的税额。因此,我国现行资源税具有差别税的特点。

(四)实行从量定额征税

资源税按吨、立方米等计量单位确定税额,从量定额征收。这样,增利不增税,减利不减税,有利于调动企业加强经营管理、降低开采成本、增加利润的积极性;有利于暴露矛盾、鞭策落后,稳定国家与企业的分配关系,稳定财政收入,简化经营手续,减少税企矛盾,从而较好地实现了资源税的征收目的。另外,由于各种资源的开发条件会随着不断开采而发生变化,同时由于我国目前正处于深化改革和发展经济的新阶段,整体经济的发展变化比较快,因此,国务院对各种应税资源规定了一个幅度

税额,由财政部在此幅度内确定各纳税人具体适用的单位税额,并根据纳税人资源开采条件、物价指数等因素的变化情况,对其具体适用的单位税额适当进行定期调整。

三、资源税的意义与作用

我国现行资源税的意义和作用主要体现在:

(一)有利于促进国有资源合理开发,节约使用,有效配置

我国在开征资源税之前,对资源的管理措施相对薄弱,使得资源的开发和利用处于无序状态,降低了资源的开发和利用效益,助长了开采企业采富弃贫、采易弃难、采大弃小、乱采乱挖等破坏和浪费国家资源的现象。资源税的开征,根据资源生成和开发条件优劣,按照不同产品、不同产区,核定不同的从量征税定额,把资源开发、利用同纳税人的切身利益结合起来,一方面有利于国家加强对自然资源的保护和管理,防止经营者乱占滥用资源,减少资源的损失和浪费;另一方面,也有利于经营者出于自身经济利益的考虑,提高资源的开发利用,最大限度地合理、节约、有效开发利用国家资源。

(二)有利于合理调节资源级差收入,促使开采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很大

差异。资源赋存条件好、品位高、开采条件优越的企业,成本低,利润水平高;资源赋存条件差,品位低、开采条件差的企业,成本高,利润水平低。因此,采掘企业的利润水平高低,不能反映其真实的经营成果,使利润分配失去了合理的基础,从而造成企业之间的苦乐不均,不利于各经营主体之间的平等竞争。开征资源税,可以把由于资源自然条件优越而形成的级差收入收归国家所有,排除因资源客观因素而造成的利润分配上的不合理,使企业在比较合理的利润水平的基础上开展竞争,进而达到鼓励先进,鞭策落后,促进企业经营管理状况的改善,提高经济效益之目的。

(三)有利于发挥税收杠杆的整体功能,促进分税制财政体制的建立与完善

对资源课税,拓宽了税收的调节领域,通过资源税与其他各税种的相互配合,有利于充分发挥整体税制的经济杠杆作用,还可以为国家筹集一定的财政资金,提高财政收入的稳定性。同时,资源税的收入绝大部分归地方,有利于增加地方财政收入;有利于解决东西部收入转移等问题,可以有效地促进中西部地区的资源优势转变为经济和财政优势,从而促进分税制的实施。

(四)有利于正确处理国家与企业、个人之间的分配关系

通过征收资源税,对由于资源客观因素形成的级差

收入进行合理的调节,有利于正确处理国家与企业及个人之间的利益分配关系,有利于贯彻按劳分配、多劳多得的分配原则,从而调动广大企业和广大职工的生产积极性,为社会主义建设创造更大的价值。

第二节 资源税的历史沿革

我国对资源征税的历史悠久,按照对资源征税对象的逐步演变和时间阶段的划分,大致可以分为两个时期。

一、古代“山泽之赋”时期

从我国进入奴隶社会开始,紧随着奴隶制国家的出现,就出现了对资源征税的雏形。早在夏代,我国就出现了国家凭借其政治权力进行强制课征的“贡”。对于“贡”的具体内容,目前还没有充分可靠的史料可供考证,一般认为,贡是夏代王室对其所属部落和平民根据若干年土地的收获按一定的比例征收的农作物。到商代,贡逐步演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田,公田上的收获全部归王室所有。到周代,助法又演变为彻法。彻法是指每个农户耕种土地并将一定的土地的收获量缴纳给王室,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻,都是对土地资源原始的强制

课征形式。在当时的土地所有制下,地租和赋税还难以严格区分,贡、助、彻既包含有地租的因素,也包含有赋税的某些特征,并且都是对土地资源进行课征。从税收起源的角度看,它们是税收的原始形式,是税收发展的雏形阶段,同时也是对土地资源课征的最原始的形式,从而也可以认为是资源税的雏形。

在对土地资源进行强制课征的同时,逐步产生了“山泽之赋”。所谓“山泽之赋”,是当时对山、林、江、河、湖、池泽、园囿所出产品课征赋税的总称,也就是对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收的赋税。从夏、商到周,都设官对山、林、川、泽进行管理,按时进贡指定产品。到西周后期,开始对金属和非金属矿产品列举品目设官征税,征税的主要品目有金、银、铜、锡、玉、丹青等矿产品。春秋战国时期,齐国的宰相管仲就积极主张,国家的主要收入,应取之于“官山海”——盐铁之征,对土地实行“相地而衰政(征)”,也就是要对土地和盐铁等征收一定的赋税,将这种赋税作为国家的主要收入之一来充实国库。因此可见,从奴隶社会到封建社会初期,对土地、盐铁等资源的课征就已经非常重视了。

盐税,是我国最早出现的、也是最古老的税种之一,在我国有着悠久的历史,在封建时代叫“盐课”,就是以盐为课税对象的一种税。历代封建王朝都很重视盐税的征收,有时对盐业生产经营实行放任政策,允许盐民、盐户自由开采和煮制食盐,允许盐商自由收购运销食盐;有时实行盐业官营或专卖,对盐业的生产和运销均由官府壅

断经营;有时实行专卖与征税兼用的办法,由官府统一收购,再卖给盐商,即所谓的民制、官收、商运、商销,对盐民、盐户和盐商道道征收盐税。在封建统治时期,对盐不论采取什么办法来管理,都是用来收割民财、增加国库收入的一个重要工具。

经过漫长的封建社会的演变,对包括盐在内的资源特别是对矿产资源征税也渐趋完善,到了近代尤为如此。

二、近代“矿税”时期

到了封建社会,社会经济状况发生了很大变化。封建社会已经出现了土地私有制,商业和手工业也有了进一步的发展,并且出现了国际间的商业往来。这些变化,使赋税的课征领域不断扩大,赋税的种类也随之增多,赋税的征收形式也不仅限于实物和力役,很多赋税采取了货币的形式。对于资源的课征,则出现了名目更为明确具体、范围更为广泛、定义更为严格的形式。最为典型的是清初康熙十四年(1675年)颁布的《开采铜铅之例》,规定“采铜铅以十分内二分纳官,八分听民发卖”。纳官的二分称为“矿税”。这种矿税,实际上就是以矿产品为课征对象的资源税。

中华民国时期,北洋军阀政府继续征收矿税,分为矿区税、矿产税、矿统税三种。矿区税实际上是属于绝对地租性质的资源税,它按采矿区域面积分期缴纳。1927年,国民党政府将矿产税与矿统税合并为矿产税。1930年公