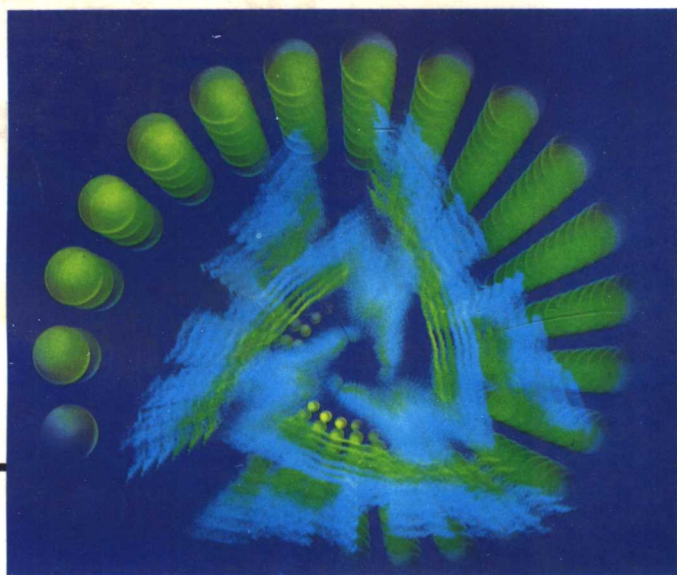


国家自然科学基金资助项目

# 中国资源税费的 理论与应用

主编 杨 鲁 副主编 戴国庆 孙仲连



经济科学出版社

国家自然科学基金资助项目

# 中国资源税费的 理论与应用

主 编 杨 鲁

副主编 戴国庆 孙仲连

经济科学出版社

(京)新登字 152 号

责任编辑:王蜀伟

封面设计:张卫红

**中国资源税费的理论与应用**

主 编 杨 鲁

副主编 戴国庆 孙仲连

\*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京博诚印刷厂排版

北京兆成印刷厂印刷

\*

850×1168 毫米 32 开 8.5 印张 210000 字

1994 年 6 月第一版 1994 年 6 月第一次印刷

印数:500 册

ISBN 7-5058-0703-X/F·554 定价:8.00 元

## 前 言

在我国全面实行税制改革，资源税作为主要税种之一在矿产品范围内实施的1994年，《中国资源税费的理论与应用》终于能和读者见面了，这既是一种巧合，也有着必然的联系。

说“有着必然的联系”，是因为只要实行社会主义市场经济体制、实行市场价格，资源税就是调节各方利益关系、促进国民经济健康发展必不可少的一种政策工具，也是体制改革和经济建设的实际需要。而本书虽说早几年已经脱稿，但作者们正是以社会主义市场经济在我国普遍实施作为基本前提而进行研究的。本书现在能面世，正说明了实践对理论的追求。

说是“巧合”，是因为本书并不是一本突击完成的诠释性的应时作品，而是作者们多年对我国经济独立思考、深入研究的结果。本书的起源可以上溯到十几年前国务院成立价格研究中心后，一批专家对我国价格改革及相应配套措施进行研究的时候。当时虽然还没有明确提出“社会主义市场经济”的概念，但研究者们对价格理想状态的研究已经是在按照市场经济的条件进行预测和规划了。“资源税应当在体制改革后的中国税收体制中占有重

要地位”就是当时已经得出的重要结论之一。我和路南、陈德尊等同志当时在测算理论价格时就对资源税进行了初步研究和测算。在国务院价格研究中心与其他两个研究中心合并为国务院经济技术社会发展研究中心后，我和价格组的一些同志又深入对煤炭、石油、电力、水等价格问题进行过专题研究，同时也和国务院其他部门的同志进行过其他产品的合作研究，里面都涉及资源税问题。在以上研究过程中，我认识到资源税问题在体制改革中的重要地位，又考虑到国内还没有对此问题进行系统、全面研究的专著，就联合了研究中心内外的一些同志，在国家自然科学基金会的大力支持下，于1989年正式立项研究。该项目先后有戴国庆、孙仲连、奉国强、帅孟和、刘文萍、王翠槐、张文中、王育琨、赵兴汉、高晓慧、张莉、李文治等同志参加。1991年完成初稿后，我和戴国庆、孙仲连同志又用半年时间对初稿进行了总纂，本书基本上保持了当时的面貌。

正因为本书是多年独立研究的成果，因此，细心的读者们一定会注意到，我国1994年开始实施的新税法的有关规定，虽然在指导思想和具体措施方面和本书的政策主张不乏相同之处，但不同之处也是显而易见的。如资源税的征收范围、课税对象、税赋归属及使用等，而且本书推荐的计算方法所得出的具体资源税的数量，如石油、煤炭等，和现在使用的税额也有不小的差距。另外，现行资源税法中的优等资源条件矿山的税额太低，而劣等资源条件矿山也要纳税，不符合级差地租的实际状况。同时，森林、草地、水、水产等则仍未实行资源税，而城镇土地增

值稅則只相当于一部分环节的资源稅。这就使我们面临一个选择,是否修改我们原来的论述以迁就现行政策?经过反复思考,我们认为,书中的观点现在看来并不过时,仍有其浓厚的现实意义,所以还是保持原状为好。因为任何一种政策的出台,都不能不在一定程度上迁就当时当地的许多具体条件。我们认为,现行的资源稅政策就在很大程度上反映了我国向社会主义市场经济的转换尚未完成,特别是反映了价格改革、财政体制改革、企业制度改革以及其他方面的改革还未完成的现状。所以,现行的资源稅政策必然会随着改革的深入而逐步完善。另外,我们的观点只是一家之言,也必然要接受实践的检验。我们相信实践能作出最好的判断,也希望读者对我们的观点和主张提出批评。

最后,我们借此机会向国家自然科学基金会表示诚挚的感谢,没有他们的鼎力支持,本项研究很可能还会拖延一段时间。我们也要衷心感谢经济科学出版社的大力支持,按照确有学术价值的著作对待,还要对责任编辑王蜀伟同志的辛勤劳动表示敬佩和谢意。

杨 鲁

1994年2月

# 内 容 提 要

## 一、我国资源的优势和劣势

自然资源,包括土地、水流、矿藏、森林、草原、野生生物等等,是人类社会发展的自然基础。自然资源的绝对丰度和相对丰度,对于一国经济发展的速度有着重要的影响。我国是世界上的资源大国,仅以矿产为例,我国已发现的矿产探明储量的潜在价值,仅次于原苏联和美国,居世界第三位。有15种矿产探明储量的绝对量和人均占有量,在世界上占有优势;有8种矿产的探明储量和人均占有量在世界上也位居前列;有11种矿产自给有余,可以长期出口。

与此同时,我国自然资源也存在一些不容忽视的重大问题。首先是人均占有量低。如,世界人均国土面积为近3公顷,而中国只有0.8公顷;世界人均耕地0.32公顷,中国人均0.08公顷;世界人均草地面积为0.7公顷,而中国只有0.34公顷;世界人均林地面积为0.9公顷,中国只有0.1公顷。我国矿产资源潜在价值总量虽居世界第三位,但按人口平均下来,人均拥有量仅居世界第80位。

其次,我国一些重要矿产品的探明储备不足,不能满足经济发展的需要。最主要的有原油、天然气、铁矿、铜矿、铬铁矿、钾盐、黄金、铂族金属、金刚石等。其中不少现在已大量长期进口,有些(如

石油)则在不远的将来有可能由出口变为进口。

第三,我国已有的一些矿产资源质量差,贫矿多,富矿少,采选困难,如铁、铜、锰、磷、硫铁矿等。矿产资源大多分布不均,造成运输压力。特别是煤矿资源,主要集中在以“三西”(山西、陕西、蒙西)等为主的能源基地附近,造成我国铁路的主要任务是运煤。

从整体上看,我国自然资源条件既不算很好,也不是很差。在这种情况下,如何充分开发利用好本国和外国的资源,提高资源的利用效率,就成为影响我国经济长期发展的重要因素之一。但在过去很长一段时间里,我国在资源的开发利用上存在不少问题,影响了经济的发展。如,一些自然资源开发利用过度,没有养育、保护资源的得力措施,如北方森林,近海渔类资源;另一些资源在开发利用中受到不应有的破坏和损失,特别是前几年放手让乡镇企业和个体开矿时,许多矿产资源被“采富弃贫”、甚至有的整体矿床无法再被开采利用。在利用比较优势合理使用本国和外国资源方面,我们也存在不少问题。有一些我国在世界上占有优势地位的矿产资源,由于没有得力的保护措施,出口价格下跌,“肥水外流”,如钨和离子型稀土。另外一些资源,适当利用外国资源,可能更有利于我国资源的保护和长期利用。但由于一些经济条件不合理,特别是国内资源产品价格太低,限制了对国外资源的利用,导致国内资源开发过度,如木材和原油。

提高资源的利用效率有多种办法。而开征资源税,结合资源税的实施推进资源价格的合理化,并进一步理顺我国的价格结构和税收结构,可能是最有效的经济办法。

## 二、资源税费的性质和数量界限

资源税是国家凭借宪法赋予自己的对自然资源的所有权和行政权力,向资源的开发利用者征收的一种特别税种。资源税有两大类:第一类是相当于级差地租性质的资源税,第二类是相当于绝对

地租性质的资源补偿费。

相当于级差地租性质的资源税是由于优等资源有限，因而不得不开发较劣等自然资源以满足市场需要。这时，市场价格应该使在劣等资源条件下生产的企业也能获得正常收益，而处于优等资源条件下生产的企业可以实现超额利润，这一部分超额利润被国家以税收形式征收，就是属于级差地租性质的资源税。很显然，这种资源税会因各处资源状况的优劣差别而数量不同，不可能全国一率。而且，在劣等资源条件下的生产者不交这种资源税。同时，这种资源税不应该是对于开发利用自然资源企业正常收益的克扣，而是在保证他们能获得和其他经营者相等收益之外对非经营因素的超额部分的征收。消费者或资源产品的用户也不会因征收了这种资源税而额外多支付，因为这种资源税不是对既有价格的加价，而是以既定市场价格作为前提而进行的一种扣除。国家对资源的所有权和行政权使资源税能够实现，但它并不能创造资源税。只有在现实的经济条件使某处资源的开发利用者能实现超额利润时，资源税的征收才有可能。

决定资源税数量的因素主要是三个：(1)由资源丰度所决定的投资和开采成本；(2)由产品质量所决定的产品单价；(3)自然资源的地理位置及由此而产生的产地到销地运输费用的多少。上述三个因素中的任何一个都不能单独决定资源税的多少，而必须将三个因素综合起来考虑，才能得出资源税的合理数量。

资源补偿费即具有绝对地租性质的资源税。它是每一个利用资源的生产者——不管他们利用的资源条件是好还是坏——都必须向资源的所有者缴纳的税收。从性质上看，这种资源税在同种资源间应该是全国统一的。

表面上看起来，资源补偿费是一种单纯的“加价”，似乎其数量可以任意确定。但事实上不是这样。资源补偿费只有在两种意义上才是合理的。第一，某种资源的国内供给不足以满足国内需求，供求差额必须靠价格更高的进口产品或其他替代产品来弥补。这

时，市场价格将由进口产品或其他替代产品的较高价格决定，而原来的所有生产企业都可以提供由新旧价格差额决定的资源补偿费。第二，某种资源可以满足国内的长期需求，但其属于世界上的优等资源，世界市场价格高于国内由劣等资源决定的合理价格，为了不致“肥水外流”，对所有资源产品，不管在什么条件下生产，均可按国内外价差开征资源补偿费（也可仅对出口产品征收）。

社会主义国家开征资源税和资源补偿费的基本目的是为了资源得到更合理、充分的使用，它兼顾眼前和长远，国内和国外，因此，它不是单纯为了增加财政收入，也不是以减少资源的开发利用量为主要目标。衡量资源税是否有效的最重要标志是看一国资源的开发是否达到了“适度”。按此标准来衡量，多数资源补偿费的数量都不应该很高。

### 三、开征资源税的条件

开征资源税要有一定的条件。最主要的条件有三个：价格合理化；竞争和生产要素较自由地流动；财产权的确立和保护。

资源产品价格合理化的基本标志是以劣等资源条件定价，全国形成统一的产地间、产销区间的地区差价和质量差价。如果资源产品价格不能按劣等资源条件定价，那么，相当一部分生产企业将不能达到正常收益甚至还要亏损，又怎么可能上交资源税，同时保证自己的经营和发展呢？

生产要素的较大流动性和竞争，是保证资源税顺利征收的重要条件。拿城市土地租金做例子，没有财产权的转让，没有生产、经营者对土地的竞相出价，很难想象土地租金能达到合理水平。当具体核定某处资源税时，引进竞争机制，也有利于避免政府同原开发利用者“一对一的讨价还价”。

确保财产权，也就是确保资源使用权不受他人侵犯，是开征资源税另一必不可少的条件。而这是我国目前正普遍存在的问题，特

别是一些乡镇、个体矿对国营矿山矿权的侵犯，曾经达到非常普遍、严重的地步，并且至今仍未根绝。只有纠正了这些不良现象，资源税才能顺利实施。

核定资源税是一件非常细致的工作，除了要有合理的市场价格以外，还要核定合理的企业成本。所谓合理成本，首先应该是完全、足额的成本；其次应该是社会必要劳动耗费，即平均成本和平均资金占用。

我国矿山企业成本目前是不完全的，主要是地质勘探费既没有计入矿山投资，没有相应提取折旧费，也没有在成本中定期征收地质勘探费。此外，恢复地面塌陷植被和治理污染等环保费用，目前也是或者没有列入矿产品成本，或者列入得不够多。由于多年累积的通货膨胀，使我国很多矿山企业固定资产原值偏低很多，客观上造成折旧费提取不足。合理的折旧费应该以固定资产重置价值和相应折旧费为基础。所谓平均成本，即不是一定资源条件下的企业的实际生产成本，而是同等条件下的平均生产成本和平均资金占用。

矿产品的合理价格还应该能妥善解决成本和资金占用在年度之间的正常变动和价格要求相对稳定的矛盾，资源产业，特别是矿山企业由于其两个技术特点决定，其单位成本在年度之间要不断变化。第一，矿山企业生产一般是先浅后深，这就决定了其生产成本一般会逐年递增和阶段性上升。采煤机械等大型设备的周期更新也会造成投资的阶段性增长。第二，在产出方面，一般都会经历“低—高—低”的产量曲线。煤矿的稳产期较长，而原油、天然气的资源递减速度非常快。两方面的因素加起来，矿山企业的单位生产成本必然逐年变动。但为了更好地进行经济核算，生产者和消费者都要求价格相对稳定。解决这一问题有两条途径可选。一是通过特殊的财务处理“熨平”成本。即在矿山企业青壮年期开支维简费、油田维护费较少时，预提部分基金，用于弥补矿山进入中老年期后的较多开支。另一种思路是对各年成本不进行特殊处理，听任各年

度之间保持差别,因此,在价格相对稳定的条件下,也听任利润率在各年间有所波动,生产经营者只满足于在整个矿山寿命期内获得平均利润。由于矿山企业投资风险大于其他行业,所以其合理利润率应稍高,包括适当的风险补偿。

由于形成价格变化的原因不同,会对资源税产生不同影响。从理论上讲,通货膨胀只影响以现价计算的资源税绝对量而不会影响资源税率,但由于通货膨胀往往还同时包含有价格的结构变动,这样,产品利润率就会变化,资源税也会相应变动。如果科技进步降低了劣等资源的生产成本,那么,市场价格将会下降,资源税总量和优等资源提供的资源税都会下降。如果科技进步只使优等资源的企业生产成本下降,那么资源税总量将会增加。

#### 四、计征资源税的方法

从资源税的名称上看,资源的消耗数量理所当然的应成为征税的对象,也就是说,资源税应从量定额计征。问题是对于税务部门来说,产量或销量较易掌握,而资源消耗量较难计算。但如果直接从产量或销量计征,有可能使生产企业采富弃贫,从而缩短矿山服务年限。理论上较好的办法是根据社会平均采收率将资源消耗量折成商品量,核算出相应的资源税。生产企业不仅要按这一标准交资源税,而且要承诺在矿山服务期限内各年缴纳的资源税总量。国家对超出部分也不多征。这样,矿山企业如能提高采收率,单位商品所含资源税就会降低,利润就会提高;反之,单位商品资源税就会提高,利润率就会下降。当然,要实施这一政策,还要有较好的核查资源消耗量的手段和足够的人力。

从理论上讲,资源税应从量定额计征,一户一率,资源补偿费则应从量定额,全国一率。但是,在通货膨胀条件下,为防止财源流失,根据从量的定额折算为销售收入的一定比例,然后从价定率(资源税一户一率,资源补偿费全国一率)征收,也是可行的。

在原矿和精矿价差过大,加工费畸高的情况下,为保护资源不致“肥水外流”,可以合理的精矿市场价格为基础,扣除加工部门应得的加工费,求出原矿的合理市场价格,再根据这一价格计征资源税。

因为资源税以既定的市场价格为前提,又是超额利润的一部分,所以它是价内税而不是价外税。资源补偿费也可按价外税征收。即使是价内税,在会计制度方面,资源税和资源补偿费都应该在所得税之前从利润中列支,也不应把它们作为生产成本的组成部分。

由于资源开发的风险性和各种因素造成的利润不确定性,资源税的数量可能处于经常变动之中。为了解决这一问题,有两种思路可选择:第一,资源税根据每年的实际情况逐年(或每隔三至五年)进行调整;第二,资源使用权及相应的资源税在资源开发前通过生产者之间的竞争招标实现。然后,政府取得固定(定额或定率)税收,企业承担风险并获得相应的收益。在改革初期,我国大概会采用第一种方式,随着体制改革的深入,第二种方法大概会成为更普遍的形式。

从理论上讲,资源的所有者是全民,资源税的功能是促进全国范围内资源的合理配置,因此,资源税应该是中央税。但考虑到我国现阶段地方政府对基础设施和环境保护也要有相当支出,因此,资源税可作为中央地方共享税。但为了保护资源,应限制地方政府对资源税的减免权。

从长远看,对资源税的使用不应规定特殊用途,但考虑到我国改革和发展现阶段的现实情况,有两笔支出宜规定从资源费中开支:第一,可从资源补偿费中设置专门基金用于加强矿山管理;第二,资源费的相当部分可用来设置勘探开发基金,用于支持国家急需的各种资源的开发投资。

## 五、开征资源税的影响

全面开征资源税对我国各类产品的价格构成，价格结构和价格水平都会产生重大影响。

资源税所体现的超额利润，是从社会总利润中转移出来的。由于它们不参加利润的平均化，因此社会平均利润率将会下降。过去，由于我国没有开征资源税，矿产品价格偏低，形成了原材料和加工部门的高利润和高税收。在提高矿产品价格，征收定额资源税费时，应该也有条件将这些过高的产品税率降至3%。一般利润率和产品税的这种变化，会影响到所有产品的价格构成。

征收足额资源税及相应的价格变动，主要是利润的转移，国民收入的再分配。它将显著提高初级产品价格。中间产品和制成品成本将会提高，但由于可调减利润率和产品税，成本中尚有许多不受初级产品提价影响的成份，所以中间产品和制成品价格虽会有所提高，但提高幅度必然大小于初级产品提价幅度。这样，初级产品价格和中间产品以及制成品价格之差将大大缩小。开征资源税，提高资源产品价格，也将会使目前存在的很多价外收费（如煤炭的维简费（维持简单再生产费），不少地方政府对调出煤炭在价外开征的建设基金等）失去存在的必要，这些都有助于改善我国的价格结构。

征收资源税，抬高上游产品价格，必然会连锁反应到中下游产品价格，导致整个价格水平提高。这是客观存在和不可避免的。在取消“暗补”，开征资源税，使矿产品价格合理化时，民用燃料价格上升幅度将会稍高一些，大约会影响城市居民消费指数3个百分点左右。其他产品因矿产品涨价影响成本大幅度提高的并不多。如果衣着用品等因矿产品涨价而平均提价25%，那么对居民消费指数的影响将小于5%。影响真正大的大概是房租。但从全面看，实施资源税，对居民消费物价指数的影响，并不算特别大。

合理征收资源税费,合理调整商品价格,影响税收结构和财政收支变动很大,但是多为内部转移,总的说来不致造成财政减收增支,而且还有可能增收减支。

征收资源税对税收结构的影响主要表现在资源税的比重将上升,成为主要税种之一,而产品税和所得税的比重将要下降,一些为纠正价格扭曲而开设的特殊税种,如能源交通建设基金、烧油特别税将会逐步减少以至最后被取消,产品税也将趋于规范化。但是这只是税源在税种、部门、地区、企业之间的转移,税收总额不致减少。相反,流失和浪费减少了,税收总额还可能因此增加。如乡镇企业,过去由于不征资源税,同时准许其产品卖高价,使其占有了很多超额利润。征收资源税,可以将其超额利润收归财政,使税收总额增加。再比如,过去不征资源税,矿产品低价,使加工部门不注意节约,成本较高,减少了利润。开征资源税,提高矿产品价格后,将迫使用户注意节约,降低成本,从而增加利润总额,扩大税源。开征资源税,资源产品提价,还能促使有限的资源转向最需要、能产生较高效益的用户手中,这些都可以扩大税源。

征收资源税导致的税收结构的上述变化,必然要求现行的财政包干和企业承包体制有所调整。我国现行的财政包干和企业承包都是以现存扭曲的价格结构和税源分布为基础的,价格结构和税收结构的合理化,也必然要求调整相应的财政包干和企业承包。如,原油和石化行业的价税调整,将使石化行业过高的税利转移到原油产品上。这样,石油采掘业将成为税利大户,而石油炼制、石化工业只能有一般水平的税利。因此,石油天然气总公司和石化总公司的行业和企业承包指标都必须进行调整。相应的财政包干也必然在不同地区间调整。

资源税的比重增大,产品税和所得税的比重下降,有利于国民经济的顺利运行。产品税和营业税虽然具有税源广、征税对象清楚,能够保证稳定的财政经常收入等优点,但如税率过高,则有阻碍商品的正常流通,不利于专业化分工等缺点。事实上,资源税可

以成为财政最稳定可靠的收入来源之一。资源税的征税对象清楚，不易逃、漏税。再加上利用自然资源从事生产的企业绝大多数是大中型企业，管理上的要求迫使其具有较完善的成本核算，因此征税成本较低。西方发展经济学认为，资源税是保证发展中国家财政收入稳定的最主要、也是比较好的税种。凡是具备征收资源税条件的发展中国家，都能做到资源税占国家GNP的比例较高，同时又不因税赋过重而影响经济的正常发展。如果我国能实现资源税的足额征收，产品税等流转税相应降低并且规范化，也能实现既能保证财政稳定的收入来源，又能促进商品货畅其流，促进经济发展的双重效果。

我国的能源工业，特别是石油、煤炭工业欠帐很多，急需发展。但过去由于价格太低，基本上是全行业亏损，很多企业没有盈利，当然没有条件向外部用经济办法筹集投入资金，被迫只能用一些临时性的过渡办法解决。如石油天然气工业是靠平价和计划内高价的巨额差价转为勘探开发基金，煤炭是靠价外征收部分维简费。在开征资源税，提高原油、煤炭价格后，原油计划内外的差价和煤炭价外征收的维简费都将不复存在。从理论上讲，只要石油、煤炭工业具有了合理利润，它们就应该有能力直接用经济办法向社会筹集投资，如发行债券、股票、贷款等等。我国目前投资资金的主体来源于居民储蓄而不是政府储蓄，因此，向社会筹资也是可能的，而且这样更有利于把国有大中型企业推向市场。但在过渡期间，在这种投资来源的转化未完成之前，可在资源税费中提取必要的数额作为石油、煤炭工业的勘探开发建设基金，也可使用这笔基金作为财政贴息，支持石油、煤炭工业向社会筹资。

## 六、完善征收资源税的方法和途径

虽然我国可开征资源税的对象很多，但初步分析的结果表明，我国未来的资源税将主要来自三个部门：城市土地、石油天然气和

煤炭。这应该是我们今后工作的重点。如果足额征收资源税,石油、天然气、煤炭价格和城市土地使用费都将提高许多。城市土地租金的变动主要只产生结构性的影响,不会对某种特定产品价格和整个价格水平产生影响,可以分散决策和实行。石油、天然气和煤炭资源税的开征则必须和价格改革统筹考虑。使石油、天然气和煤炭价格“一步到位”的想法是不切实际的,但是小步快走,年年连续调整的主张也有问题,这已为前十年价格改革的实践所证明了。我们认为,应该在这两种主张之外寻求可行的中间道路,可考虑两三步到位。但是最重要的是先把改革目标弄清楚,同时做好一系列的准备工作,如查清各矿山的资源优劣情况,包括勘探、开采成本,产品质量指标,产品合理流向和合理运输工具的运费等。然后定出包括完全、足额和平均成本的合理成本。做为过渡措施,可考虑先按中等资源条件定价,资源税多数是正值,有一部分是负值(补贴)。这样可以取得经验,为将来按劣等资源条件定价打下基础。为了减轻冲击力,可以考虑将煤电价格作为一批,石油及其后续系列产品作为一批解决。

由于顾虑价格改革风险大,操作不易,有一些同志建议“绕开”价格改革,用价外征收资源税的办法来推进资源税的实施。我们认为这种思路值得商榷。

首先,只要资源税最后体现在资源产品用户的购买价格中,那么,不管这一税收是在生产者的售价外或售价内征收,消费者或用户的购价实际上已经提高了。对于用户来说,这只是形式上的差别,没有实质内容的不同。但价外征税的结果却把整个价格体系搞乱了。不能使人清楚地看到生产部门和用户部门在国民经济运行中的实际资金流动状况,不利于客观经济分析和管理的。

其次,如果在价外开征资源税的目的只是为相应工业筹集一笔建设基金,保证这笔基金不被转化为消费基金,似乎还有些道理。但事实上,在生产企业经营亏损、入不敷出的情况下,这种设想往往也只能落空。如前些年煤炭、石油部门为保证投资资金而开征