

我国资源税税制演变、现存问题及优化改革

■ 危素玉 王庄棚

摘要：资源税是我国绿色税收体系的重要组成部分，在推动经济社会的高质量发展中起着不可或缺的作用。当前的资源税在征税范围、税率设置、减免税、征管等方面仍存在较大的可提升空间。未来需要适时扩大征税范围、提高整体税率水平、规范税收优惠条款并加强税源管理，切实助力经济、社会的高质量发展。

关键词：资源税 高质量发展 征税范围 税率 零散税源

自然资源是一个国家经济发展的重要基础，我国自然资源储备总量虽然位居世界前列，但人均拥有量却不及世界平均水平，特别是我国矿产资源的禀赋情况比较差，存在贫矿多而富矿少等诸多问题。面对经济发展的巨大需求，我国的矿产资源储备量明显不足。党的二十大指出：“高质量发展是全面建设社会主义现代化国家的首要任务”，而自然资源的稀缺是我国推动高质量发展中急需直面的问题。资源税因其能够全面覆盖原油、天然气和煤三大传统能源矿产，成为我国绿色税收体系的重要组成部分，在推动经济社会的高质量发展中起着不可或缺的作用。

一、我国资源税制度演进与成效分析

（一）税制初建阶段（1984年—1993年）

我国在1984年开始对开采特定的资源征收资源税，其法律

依据主要是国务院发布的《资源税条例（草案）》，征税范围包含原油、天然气、煤炭、金属矿产品以及其他非金属矿产品。为了调节生产和经营条件不同带来的级差收益，在资源税税制设计时实行以销售收入为税基，使用超率累进税率的计税方法。当纳税人的销售利润率高于12%时需要缴纳资源税，并且随着销售利润率逐步提高，征收比例逐步上升。后为简化税收征管，于1986年将上述征收方式改成从量定额计税。

该阶段的资源税，本质是为了缓解当时财政资金紧缺的问题，但却意外收获了其调控经济以及社会的功效。在调控经济方面，超率累进税率能够在资源型行业发展势头较好时，有效抑制行业过热；而在行业低迷时，通过降低税率，缓解企业压力，充分发挥了“经济稳定器”的作用。在调控社会方面，资源税可以有效促进利润公平和环境保护。但也存在明显的不足，譬如征税范围窄，税目不细化；纳税

地点为企业所在地，在一定程度上造成了税源和税收不匹配的问题等。

（二）税制成型阶段（1994年—2009年）

为合理解决中央与地方的财权和事权划分难题，我国在1994年实施了“分税制”改革，并对资源税进行重大调整。国家出台了《资源税暂行条例》，适当拓宽了资源税的征税范围，对原有的税目进行细化，如新增“盐”税目，如将原有的税目“金属矿产品”细化为黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿。此外，统一使用从量定额的计税方法。此后，根据国家发展的现实需要，继续补充完善相关制度，包括补充征管方面的细节、调整部分资源的税额标准等。

该阶段的资源税，实现了由中央税到地方税，由利润型资源税到产出型资源税的转变，从量定额的计征方式大大降低了征管成本。随着我国经济社会的发展，资源型产品价格宏观周期内不断上涨，但绝大部分税目的

税额标准没有相应提高。此外，过低的税额刺激企业过度使用资源，代替了其他生产要素的投入，企业发展越发依赖资源开发。从量定额计税方法已然不适应构建资源节约型社会的要求，也不利于经济的可持续发展。

（三）税制深化改革阶段（2010年—至今）

基于从量计征方法存在的诸多弊病，我国于2010年在新疆等部分地区试点原油、天然气计征方式改革，并于2011年修订了《条例》，对原油、天然气部分税目实行从价征收。在2014年底对煤炭税目全面实行从价计征，同时适当提高了原油和天然气的税率（由5%提高至6%）。为推动生态文明建设，提高用水效率和保护水资源，我国在2016年7月首先在河北省启动水资源税试点改革，并于2017年底，将试点区域扩展到北京在内的9个省（市）。随着2020年

9月《资源税法》的实施落地，标志着我国实现了真正意义上的资源税税收法定。

二、现行资源税税制及征管中存在的主要问题

（一）征税范围大类拓展缓慢

我国资源税征税范围总体呈逐步细化但大类拓展缓慢的现象。截至目前，资源税的征税范围主要聚焦在不可再生的矿产类资源，子目已细化到164个，涵盖了所有已发现的矿种和盐。然而现实中，我国自然资源的种类十分繁多，大类来看就有包含矿藏、水流、森林、山岭、草原、滩涂等。而目前，除矿藏、盐、水资源（试点中）外，其他大类的自然资源均未纳入征税。虽然《资源税法》授权各省级人民政府可以决定对其他大类自然资源征收资源税，但在实际征管中，却没有地方政府真正落实。而从

国外的实践来看，许多大国，如俄罗斯、加拿大、美国等，都有对森林资源征收资源税。此外，从水资源税试点来看，整体改革进程又趋缓，10个试点地区均在2017年及以前开始实施，目前没有新增试点地区。

资源税的征收范围大类拓展缓慢的现象，也即意味着目前征收范围依旧偏窄。这易导致资源产品与下游的产品相对价格发生扭曲，会导致企业和个人对下游产品的过度需求，加重对资源的消耗程度。对其他大类自然资源（特别是森林、草地资源）的开发利用缺乏有效征税的状况下，此类自然资源易出现过度开采，进而影响生态系统的现象，这势必与高质量发展的目标相悖。

（二）税率整体偏低影响资源税的功能发挥

根据财政部公布的数据显示，2022年我国资源税收入达到3389亿元，创历史新高，但



相对比例却很低,仅占到全部税收收入的2%,资源税的财政功能极为弱化。除了征税范围较窄外,整体税率偏低是造成其财政功能弱化的重要原因。根据《中国税务年鉴2021》显示,在资源税的税目中,能源矿产对资源税收入的贡献超过60%。因而,通过分析能源矿产税目的税率水平可以有效地说明上述现象。

能源矿产税目中的重要子目包括原油、天然气和煤,其中,原油和天然气实行6%的统一税率,而与国外大多数资源型国家对开采不可再生资源征收权利金制度来看,大部分比例都高于10%。如美国为12.5%(部分州达到25%),澳大利亚为10%-12.5%,加拿大为10%-45%,这些域外数据对比,足以说明我国原油资源税税率偏低。而煤则实行2%-10%的幅度税率,从全国各个省具体执行的税率看,最高达到9%,最低为2%,全国平均为4%,有一半以上的省份将税率设定在3%及以下。相比原油以及天然气,煤的税率设置明显偏低。另据相关的研究(李金铠等,2020),相对于原油和天然气,煤的能源使用效率是最低的。在碳排放方面,煤的二氧化碳碳排放量最高,其次是原油,最低为天然气。其排放系数分别为0.7559,0.5857、0.4483。考虑到煤使用效率最低同时碳排放量又最高,对煤设置的税率低于原油以及天然气,这显然不科学。

总之,税率整体偏低无法反映资源的稀缺性,会直接影响开采企业的研究开发和自主创新的动力,不利于产业结构优化升级。此外,弱化的财政功能也使得资源税在协调区域发展以及促进社会高质量发展方面的作用受到较大局限。

(三) 税收优惠条款亟待完善

1. 优惠条款较少且缺乏针对性。现行《资源税法》中,除了对原油和天然气特定的开采运输等少数情形设置了减免外,其他减免规定基本平移了《条例》中的内容。依据现有的国家环境保护和经济科技发展要求,减免范围较为狭窄,特别是在“双碳”目标和创新驱动发展战略目标上,缺少有针对性的减免税,难以充分发挥资源税配合国家战略调控社会经济的作用。

2. 授权减免实操难。为鼓励企业提高资源的利用效率与能力,《资源税法》授权省级地方政府对纳税人开采共生矿、低品位矿、尾矿,自主决定是否予以减免。由于我国各地区资源条件差异较大,许多县市的生态环境和自然资源管理部门未下设有相关的认定职能部门;有下设的,各地在认定标准和条件上存在不同程度的差异,缺乏规范的减免税认定标准,这直接导致授权减免实操难。

(四) 零散税源管控难度大

为落实“放管服”改革要求,我国从2019年起就取消了

对资源税中的零散税源采用的代扣代缴规定,但此举加大了税务机关对零散税源的监管难度。由于现行资源税的纳税地点为开采地或生产地,在实际征管中,存在许多跨区域开采的零散税源。开采地的税务机关难以及时掌握此类纳税人的涉税情况,而销售地税务机关又无权对纳税人征税,税务机关缺乏对零散税源有效的监管措施。

此外,零散税源主要是一些个体工商户或自然人。此类纳税人往往生产规模小、账证不全,部分纳税人不办理税务登记,或即使办理但销售经常不开具发票,税务机关很难有效掌握纳税人的开采或销售信息。虽然目前税务机关已普遍与矿产管理部门建立了信息交换机制,但面对零散税源仍存在严重的信息不对称。在缺乏有效监管的环境下,甚至存在部分零散税源纳税人无证经营,自行开采的情况,这都给资源税征管带来了实际困难。

三、优化资源税税制及加强征管的建议

(一) 在推进水资源试点的基础上拓宽大类征税范围

要继续拓宽资源税大类征税范围,增强资源税财政功能,进一步发挥其在促进区域经济协调,推动生态文明建设和社会高质量发展方面的作用。针对水资源税试点进程缓慢的问题,应不

断总结试点实施情况，形成可复制的经验，并积极扩大试点地区范围。目前还有部分人均水资源量低于全国平均水平的地区，如上海、江苏、辽宁等，均尚未实行试点，近期应考虑将其纳入试点，而后陆续推广到其他地区，最终形成全国性的水资源税。此外，现行资源税征税范围大类以不可再生资源为主，可再生资源征税存在大量空白，这不利于资源税调节力度的发挥。除水资源外，我国还拥有大量的森林、草原等可再生性资源，这些资源虽具有可再生性，但再生周期很长，修复能力较为缓慢。应借鉴域外征收经验尽快将其纳入征税范围以促进资源的节约和生态保护，也符合高质量发展的改革要求。

（二）科学设计能源矿产类税目的税率水平

税率偏低也是当前约束资源税推动高质量发展的主要因素。考虑到天然气的碳排放最低，建议天然气税率维持在6%，并以此为基准上调原油和煤的税率。就原油而言可以借鉴域外征收权利金制度的国家做法，初步设置10%的水平，并根据经济发展状况定期（比如5年为一个周期）进行动态调整；基于煤的碳排放系数最高，比原油高出约30%，可以考虑在原油税率的基础上，将煤税率上调30%，即实行13%的法定税率。不过，考虑到煤炭资源各地禀赋程度存

在较大差异，为了更好地契合地方政府财政需要、调控的需要，允许地方政府在13%法定税率的基础上，一定幅度内（如正负20%幅度）确定具体适用的煤炭税率水平。

（三）完善税收优惠政策

1. 优惠政策应当偏重创新与环保导向。首先，考虑到天然气作为清洁能源有助于推动节能减排目标，建议对开发利用天然气的项目和企业给予必要的资源税减免优惠，以引导企业多使用清洁能源。其次，建议资源税建立专项减免政策，对向新兴技术企业生产和关键技术研发供给其所需资源的资源型企业实施优惠，或对申报减免优惠的创新型企业进行评估减免，引导企业加大科研创新投入，助力国家创新体系建设。

2. 应规范减免税标准认定。建议由自然资源部门或者行业主管部门授权认可的第三方评估机构来细化认定纳税人开采共生矿、低品位矿、尾矿的具体标准，并将具体的认定结果及时传递给开采地税务机关，税务机关则根据相应的标准来判定纳税人是否符合税收优惠的资格。

（四）强化零散税源的征管

1. 要摸清零散税源的分布和结构。结合企业或行业的经营规模、生产消耗、购销情况等指标，对全国零散税源实施分级分类管理，定期开展零散税源普查，形成零散税源信息的动态更

新。另外，应积极推广数字化管理，充分利用大数据提升资源税征收管理效率，同时与政府其他管理部门建立信息互联互通机制，及时发现隐蔽零散税源。

2. 要推行资源税的多方共治。一方面，税务机关要加强和资源管理、工商管理、城市管理等部门之间的协作，畅通资源税信息获取渠道，建立协同管理的长效机制。另一方面，税务机关还要积极与各级各类矿业、盐业等行业协会进行有效对接，及时获取相关资源信息和第三方数据，从而通过社会协作，将协同共治的理念贯穿资源税制度改革征管的全过程。■

参考文献：

- [1] 赵海益. “双碳”目标下的资源税改革研究[J]. 税务研究, 2022,(9).
- [2] 马蔡琛, 赵笛. 基于高质量发展的资源税改革研究[J]. 税务研究. 2022,(5).
- [3] 尹磊, 汪小婷. 资源税优化：基于税制设计和征管改进的视角[J]. 税务研究, 2022,(5).
- [4] 李金铠, 马静静, 魏伟. 中国八大综合经济区能源碳排放效率的区域差异研究[J]. 数量经济技术经济研究, 2020,(6).
- [5] 王瑛, 何艳芬. 中国省域二氧化碳排放的时空格局及影响因素[J]. 世界地理研究, 2020,(5).
- [6] 姚林香. 国外资源税费制度经验与启示[J]. 社会科学家, 2017,(1).

（作者单位：厦门大学嘉庚学院）

责任编辑：张莉莉