

进一步完善资源税法的建议

秦书辉

摘要：2019年全国人大常委会通过了《中华人民共和国资源税法》(以下简称“资源税法”)，并授权地方确定资源税目的税率、部分资源税目的计征方式和减免税办法。截至2020年9月，我国31个省(自治区、直辖市)的省级人大常委会均通过了资源税法授权事项。本文通过对各省资源税的税目数量、重点资源税率、计征方式和减免税办法进行了整理分析，找出我国地方确定资源税法授权事项的主要特点，并提出进一步完善资源税法的意见建议。

关键词：资源税法；税率；计征方式；减免税

地方确定资源税法授权事项的总体情况

(一)税率方面。资源税法列明了164个资源税目的具体适用税率或税率幅度。其中，对“原油”“天然气”等9种资源明确了具体税率，对“铁”“锰”等155种资源明确了税率幅度，并授权各省在幅度范围内确定具体适用税率。

从对164种资源税目制定税率的数量来看，制定1—10种税目的省份有3个，制定11—50种税目的省份有3个，制定51—100种税目的省份有12个，制定101—164种税目的省份有13个(表1)。

从重点资源的税率来看，煤(原矿)的全国最高税率为10%(陕西、内蒙古、宁夏)，最低税率为2%(江西、湖北)；铁(原矿)的全国最高税率为9%(河北、海南)，最低税率为2%(广东)；铅锌(原矿)的全国最高税率10%(黑龙江、河北、江苏、新疆)，最低税率为3%(浙江、宁夏、湖

表1 各省确定资源税税目的数量表

资源税目数量范围(种)	省份
1—10	北京、天津、上海
11—50	宁夏、重庆、甘肃
51—100	海南、贵州、安徽、河南、湖南、湖北、江西、青海、陕西、四川、西藏、浙江
100—164	河北、广西、广东、福建、黑龙江、吉林、江苏、辽宁、内蒙古、山东、山西、新疆、云南

北)；铝土矿(原矿)的全国最高税率为9%(广西、河北、黑龙江、四川、陕西、山西、云南)，最低税率为2%(辽宁)；石灰岩(原矿)的全国最高税率为6%(广东等17省)，最低税率为4.5%(江苏)；矿泉水(原矿)的全国最高税率为5%(内蒙古、青海)，最低税率为1.5%(贵州)。

从全国平均税率来看，煤、铁、铅锌、铝土矿、石灰岩和矿泉水等6种资源的全国平均税率分别为4.5%、5.5%、6.5%、6.8%、5.8%和3%(未

包含对石灰岩和矿泉水实行从量计征的省份)，除石灰岩之外，其余资源的全国平均税率均大幅低于税法规定的最高税率(图1)。

(二)计征方式方面。资源税法授权各省自行确定“地热”“石灰岩”“其



图1 重点资源全国平均税率与税法最高税率

他粘土”“砂石”“矿泉水”“天然卤水”等6种资源税目的计征方式，各省对不同资源税目计征方式的选择有着明显的差异性。例如：“地热”新疆实行从价计征，其他29省实行从量计征；“石灰岩”广东等13省实行从价计征，海南等9省份选择实行计征，甘肃等5省实行复合计征；“其他粘土”江苏、重庆实行从价计征，河北等25省实行从量计征，甘肃、云南实行复合计征；“矿泉水”贵州等12省实行从价计征，河南等18省实行从量计征，云南实行复合计征；“砂石”福建等14省实行从价计征，湖北等11省实行从量计征，浙江等3省实行复合计征；“天然卤水”贵州等15省实行从价计征，山东等5省实行从价计征(图2)。

(三)减免税政策方面。资源税法授权各省对“重大损失”“共生矿”“伴生矿”“低品位矿”“尾矿”等5种情形明确减免税优惠政策。各省减免税的幅度及省份分布如表2所示：

从表2可以看出，全国有31个省份对重大损失实行了20%—100%不等的减免税幅度；全国有15个省份对共生矿实行了10%—100%不等的减免税幅度；全国有26个省份对伴生矿实行了20%—100%不等的减免税幅度；全国有15个省份对低品位矿实行了20%—100%不等的减免税幅度；全国有26省份对尾矿实行了20%—100%不等的减免税幅度(图3)。

地方确定资源税法授权事项的三个明显特点

(一)受资源禀赋、资源品质差异

影响，地方对“煤”“铝土矿”等部分资源制定的税率差异较大。我国资源在各省分布不均，同一资源的品质、开采难度等均存在差异，这就导致各省制定税率上难免存在较大差异。如在对“煤”的税率制定方面，全国最高税率是全国最低税率的5倍；在对“铁”“铝土矿”的税率制定方面，全国最高税率是全国最低税率的4.5倍。在“矿泉水”的税率(从量计征)制定方面，河北省制定的税率为30元/立方米，是湖北省(2元/立方米)的15倍，税率差距较大。

(二)因存在资源价格难以单独区分等原因，地方对“地热”“其他粘土”资源的计征方式趋于统一。六种需要明确计征方式的资源中，“地热”多用于温泉，一般温泉价格包含了门票、服务费等，很难单独将“地热”资源的价格区分。“其他粘土”一般用于制砖、制陶、制水泥等的配料，也较难从产品价格中区分。因此，地热”“其他粘土”等资源的计征方式趋于统一，全国对“地热”实行从量计征的有29个省，占比97%；对“其他粘土”实行从量计征的有25个省，占比86%。

(三)为减轻企业负担，鼓励企业综合利用资源，

地方对“共生矿”“尾矿”等减免税对象的优惠幅度相对集中。为了扶持遭受损失的企业尽快正常生产经营，对因意外事故或者自然灾害等原因造成的重大损失，各省都给予了不同程度的减免，减免幅度从损失额的20%至100%不等。因绝大部分金属矿都属于共生矿，因此全国有71%的省份对“共生矿”不予减免税或者只给予10%的减免税。为了鼓励企业综合利用资源，加大对尾矿研发开采利用，全国有84%的省份对尾矿实行减免税。“共生矿”“尾矿”等减免税对象的优惠幅度相对集中。

进一步完善资源税法的意见建议

(一)适当缩小部分资源税目的税率幅度。资源税法对“地热”“矿

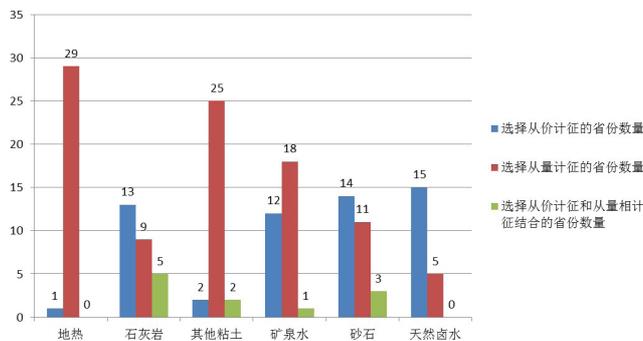


图2 六种资源不同计征方式的省份数量

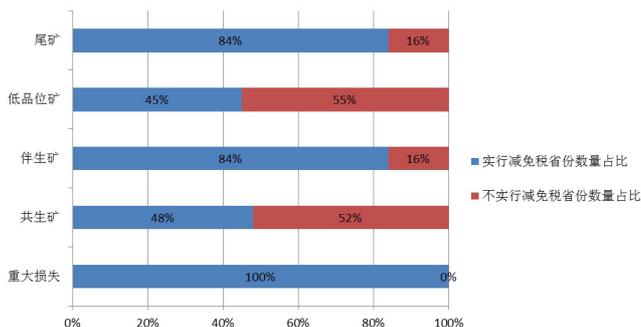


图3 对不同对象实行减免税的省份数量占比情况

泉水”“宝玉石类”等资源分别规定了“1%—20%”“1—30元每立方米”“4%—20%”的税率范围。税率幅度过大导致地方制定税率时选择范围较大,进而导致同一种资源的税率差异较大。同类资源的税率差异大,将会导致关联

企业在各省之间相互对比,给税率较高省份的财税部门施加压力。建议适当缩小部分资源税目的税率幅度,保持全国税率的相对统一并略有区别。

(二)建议国家层面统一测算原矿和选矿换算比。资源税法规定各地需

要对原矿和选矿分别制定税率。但很多资源的原矿和选矿无法精准划分,如“砂石”“粘土”等。如果原矿和选矿制定同一税率,有违税法区分原矿和选矿的初衷。如果原矿和选矿制定不同税率,非金属资源纳税人在无法清晰划分原矿和选矿界限的情况下,将选择较低的原矿或选矿税率,较高税率的原矿或选矿税率将形同虚设。因此,为了使企业选择原矿纳税和选择选矿纳税的税负保持一致,在资源税改革中必须准确测算出原矿和选矿之间的换算比,建议在国家层面成立由财政、税务、自然资源、水利以及相关行业协会、评估机构组成测算小组,确定全国统一的原矿和选矿换算比,为后期完善资源税税率提供参考依据。

(三)完善低品位矿与尚难利用矿之间的过渡和衔接。资源税法授权各省对低品位矿制定减免税办法,自然资源部于2019年12月31日印发的《关于推进矿产资源管理改革若干事项的意见(试行)》明确改革矿产资源储量分类,已印发的《固体矿产资源储量分类》明确采用“尚难利用矿”的概念取代“低品位矿”。“尚难利用矿”是指当前和可预见的未来,采矿、加工选冶、基础设施、经济、市场、法律、环境、社区或政策等条件尚不能满足开发需求的查明矿产资源。因此,应统筹考虑《中华人民共和国资源税法》和行业部门管理规范中相关概念、规定的统一平衡及过渡衔接问题。□

(作者单位:广西壮族自治区财政厅)

责任编辑 李燕

表2 各省制定减免税政策的幅度

减免税对象	减免税幅度	省份分布
重大损失	减征100%	湖北、吉林、江西、内蒙古、青海、上海、四川、天津、西藏
	减征50%	海南、广东、贵州、甘肃、安徽、北京、福建、河南、黑龙江、湖南、江苏、辽宁、宁夏、陕西、新疆、云南、浙江、重庆、广西
	减征30%	山西
	减征20%	河北、山东
共生矿	减征100%	湖北、四川、西藏
	减征50%	黑龙江、吉林、浙江
	减征40%	青海
	减征30%	山西
	减征20%	辽宁
	减征10%	海南、河北、湖南、江苏、江西、云南、
伴生矿	减征0%	广东、贵州、甘肃、安徽、北京、福建、河南、内蒙古、宁夏、山东、陕西、上海、天津、新疆、重庆、广西
	减征100%	海南、广东、河南、湖北、山东、四川、西藏、浙江
	减征50%	黑龙江、吉林、江西、青海、陕西
	减征20%	辽宁、内蒙古、广西
	减征30%	河北、安徽、福建、湖南、江苏、宁夏、山西、新疆、云南、重庆
低品位矿	减征0%	贵州、甘肃、北京、上海、天津
	减征100%	吉林
	减征50%	海南、甘肃、黑龙江、江苏、江西、宁夏、陕西、西藏、云南、广西
	减征40%	安徽
	减征30%	山西
	减征20%	广东
尾矿	减征0%	河北、贵州、北京、福建、河南、湖北、湖南、辽宁、内蒙古、青海、山东、上海、四川、天津、新疆、浙江、重庆
	减征100%	海南、广东、甘肃、福建、河南、湖北、湖南、吉林、江苏、江西、辽宁、宁夏、青海、山西、陕西、西藏、新疆、云南、浙江、重庆、广西
	减征50%	贵州、安徽、山东
	减征20%	内蒙古
	减征0%	河北、北京、上海、四川、天津