

第六章 资源税法

【学习目标】

- ① 掌握资源税的概念；
- ② 了解资源税原理及作用；
- ③ 熟悉资源税计算与纳税申报。

第一节 我国资源税法

一、资源税概述

（一）资源及其类型

资源税是以资源品为课税对象的税种。人类的一切活动都依赖于资源，对资源征税有可能达到控制资源、管理资源、促进资源的有效利用的目的。在经济学上，资源是用来满足人们某种欲望的东西，时间、信息、人力、自然、环境和资本等都是资源。资源的重要特征是具有稀缺性。根据资源的形态，可以把资源分为经济资源、自然资源、环境资源和人力资源四类。

经济资源的特点是资源的利用可以给人带来经济利益。自然资源是自然存在的，若能利用就能给人类带来利益，如动植物资源、矿物质资源等。有些自然资源可以再生，但有些不可以再生。环境资源，即人类的生产和生活环境，影响着人类社会的存在与延续，具有复杂性和脆弱性的特点。目前，人类无法制造环境资源。人力资源，即一般人力与人力资本的总和。人力资源是创造价值的源泉，可以再生，但其创造价值是以消耗其他资源为代价的。

（二）资源征税的目的

一般认为，国家出于两个目的征收资源税：一是财政目的；二是政策目的。历代封建王朝皆以“普天之下，莫非王土”为依据，向民众宣传“官山海”，或以专卖，或直接征税，目的是获得尽可能多的财政收入。



现代国家来自资源征税的收入并不多。例如，1999—2007 年，我国资源税收入占总税收收入的比重一直在 0.5% 左右（见表 6-1）。目前，资源税的财政收入功能很弱。

表 6-1 我国资源税收入及比重

单位：亿元

年 份	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年前 3 季度
税收合计	12 666	15 166	16 997	20 466	25 718	30 866	37 636	49 449	46 058.96
资 源 税	63.6	67.1	75.1	83.1	99.1	142.6	207.3	261.3	244.0
比 重	0.50%	0.44%	0.44%	0.41%	0.39%	0.46%	0.55%	0.53%	0.53%

资料来源：国家税务总局，<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/index.html>。

（三）环境税的“双重福利”

由于市场经济存在外部性，引入庇古税可以提高经济效率。庇古税是由福利经济学家庇古所提出的用来控制“负外部性”行为的一种经济手段。因此，庇古税是一种非财政目的的税。20 世纪 90 年代，皮尔斯（Pearce）提出，通过征收绿色税收，可以带来“双重福利”：一是减少其他税收对经济产生的扭曲，提高经济效率；二是促进环境改善，增加社会福利。^①目前，许多国家开征了垃圾税、排污税、碳税等，目的是利用税收杠杆来促进资源的利用及环境的改善。

（四）我国资源税的开征

在 1984 年第二步利改税时，我国开征了资源税。1993 年 12 月，我国重新颁布了《中华人民共和国资源税暂行条例》和《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》。2011 年 9 月 21 日，国务院通过《国务院关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》，新《条例》自 2011 年 11 月 1 日起施行。

当前，我国开征资源税主要有三个目的：一是有利于合理开发和利用国有资源；二是有利于合理调节资源级差收入；三是增加国家财政收入。

资源级差收入是指由于开采条件不同、地理位置差异而形成的级差收入。一般认为，资源级差收入应当归国家所有，这样可以形成开采企业间的公平竞争环境。

（五）我国现行资源税特点

我国现行资源税是以单位或个人开采矿产品和盐为征税对象而征收的一种税。与其他税种相比，我国现行资源税有如下特点。

^①（法）伯纳德·萨拉尼．税收经济学[M]．陈新平，王瑞泽，陈宝明，等，译．北京：中国人民大学出版社，2005：227．



1. 征税范围偏窄。根据资源类型，我国资源税只对自然资源中的矿产品和盐征税。自然资源中的其他资源及环境资源等资源都没有列入征税范围。

2. 从量定额与从价定率征税。目前，我国大多数的资源税实行从量定额征收，但原油、天然气与煤炭改为按销售额的一定比例征税。这样做的优点是方便征收，缺点是不能利用价格杠杆调节资源开采企业的收益，使资源征税失去了应有的政策功能。

3. 实行一次课征制。我国资源税是对原矿、原盐征税，实行一次征收制度。对征收资源税以后的资源品所进行的加工、生产、运输不再征收资源税。



深度思考

请以资源征税的目的与作用为基础，考察我国资源税制度，并提出完善我国资源税的方法与途径。

二、资源税法内容

（一）资源税纳税人

在中华人民共和国领域及管辖海域开采《条例》规定的矿产品或者生产盐的单位和个人，为资源税的纳税人，应当依照税法缴纳资源税。其中，单位和个人是指境内所有的单位个人，含涉外的单位和个人。中外合作开采陆上石油资源、海洋石油资源的中国企业和外国企业依法缴纳资源税，不再缴纳矿区使用费。但是在税法施行前（即2011年11月1日）已依法订立石油资源开采合同的，在已约定的合同有效期内，继续依照当时国家有关规定缴纳矿区使用费，合同期满后，依法缴纳资源税。^{①②}

（二）资源税征税范围

我国资源税的征税对象为税法列举的、在我国境内开采的应税矿产资源和盐资源。具体内容如下所示。

- 1. 原油。**原油是指开采的天然原油，不包括人造石油。
- 2. 天然气。**天然气是指专门开采或与原油同时开采的天然气。
- 3. 煤炭。**煤炭是指原煤，不包括洗煤和选煤及其他煤炭制品。
- 4. 金属矿产品和非金属矿产品。**它主要指纳税人开采的上列产品和井矿盐以外的非金属矿原矿。
- 5. 固体盐和液体盐。**固体盐指海盐原盐、湖盐原盐和井盐原盐。液体盐是指卤水。

^① 国务院《关于修改〈中华人民共和国对外合作开采陆上石油资源条例〉的决定》（中华人民共和国国务院令 第606号）。

^② 国务院《关于修改〈中华人民共和国对外合作开采海洋石油资源条例〉的决定》（中华人民共和国国务院令 第607号）。



（三）资源税税率

我国资源税采用从量定额与从价定率办法征收，如表 6-2 所示。对于划分资源等级的应税产品，税法中未列举名称的纳税人适用的税率，由省（自治区、直辖市）人民政府根据纳税人的资源状况，参照《资源税税目税率明细表》和《几个主要品种的矿山资源等级表》中确定的邻近矿山或者资源状况、开采条件相近的矿山的税率标准，在浮动 30% 的幅度内核定，并报财政部和国家税务总局备案。

表 6-2 资源税税目税额表

税 目		税 率
一、原油		销售额的 5%~10%
二、天然气		销售额的 5%~10%
三、煤炭		销售额的 2%~10%
四、其他非金属矿原矿	普通非金属矿原矿	每吨或者每立方米 0.5~20 元
	贵重非金属矿原矿	每千克或者每克拉 0.5~20 元
五、黑色金属矿原矿		每吨 2~30 元
六、有色金属矿原矿	稀土矿	每吨 0.4~60 元
	其他有色金属矿原矿	每吨 0.4~30 元
七、盐	固体盐	每吨 10~60 元
	液体盐	每吨 2~10 元

第二节 资源税的计算及申报

一、资源税的计算

（一）从量定额计算

目前，我国除了原油、天然气外，其他项目都按从量定额的办法征收资源税，计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{课税数量} \times \text{单位税额} \quad (6-1)$$

资源税的课税数量为销售数量，具体规定为：① 纳税人开采或者生产应税产品销售的，以销售数量为课税数量；② 纳税人开采或者生产应税产品自用的，以自用数量为课税数量；③ 纳税人不能准确提供应税产品销售数量或移送使用数量的，以应税产品的产量或主管税务机关确定的折算比换算成的数量为课税数量。



针对一些具体的资源生产，课税数量规定为：① 生产的金属或非金属精矿，可以按原矿数量或折算后的原矿数量征税；② 凡直接销售海盐、湖盐、井盐、液体盐的，以销售数量为课税数量；③ 以自产盐加工成精制盐的，以自用移送原盐数量为课税数量；④ 以自产液体盐生产加工固体盐的，以固体盐销售数量为课税数量。

【例 6-1】某盐场本年生产销售原盐 20 万吨，另外使用原盐生产并销售粉洗盐 10 万吨、粉精盐 30 万吨、精制盐 30 万吨。已知该盐场 1 吨原盐分别可以生产 0.8 吨粉洗盐、0.6 吨粉精盐、0.5 吨精制盐。该盐场的原盐适用每吨 25 元的税率。计算该盐场本年应纳资源税税额。

【解答】课税数量=20+10/0.8+30/0.6+30/0.5=142.5（万吨）；

应纳税额=142.5×25=3 562.5（万元）。

（二）从价定率计算

税法规定，原油、天然气与原煤的应纳税额，按照从价定率征收资源税，计算公式如下：

$$\text{应纳税额}=\text{销售额}\times\text{税率} \quad (6-2)$$

1. 原油、天然气资源税的计算。销售额为纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的增值税销项税额。其中，价外费用包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内。

（1）同时符合以下条件的代垫运输费用：一是承运部门的运输费用发票开具给购买方的；二是纳税人将该项发票转交给购买方的。

（2）同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：一是由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；二是收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；三是所收款项全额上缴财政。

【例 6-2】某油田本月开采原油 4 000 吨，其中对外销售 2 000 吨，每吨 7 800 元，自用 500 吨。同时本月开采天然气 2 000 万立方米，对外销售 1 800 万立方米，自用 100 万立方米，天然气每千立方米 500 元。该油田生产的原油适用税率 10%，天然气适用税率 10%。计算该油田本月应纳资源税税额。

【解答】销售原油应纳资源税=(2 000+500)×0.78×10%=195（万元）；

天然气应纳资源税=(1 800+100)×5 000/10 000×10%=95（万元）；

本月应纳资源税=195+95=290（万元）。



2. 原煤资源税的计算。应税煤炭销售额依照下列规定确定。

(1) 纳税人开采原煤直接对外销售的,以原煤销售额作为应税煤炭销售额计算缴纳资源税。

原煤应纳税额=原煤销售额×适用税率

原煤销售额不含从坑口到车站、码头等的运输费用。

(2) 纳税人将其开采的原煤自用于连续生产洗选煤的,在原煤移送使用环节不缴纳资源税;自用于其他方面的,视同销售原煤,依照税法计算缴纳资源税。

(3) 纳税人将其开采的原煤加工为洗选煤销售的,以洗选煤销售额乘以折算率作为应税煤炭销售额计算缴纳的资源税税额。

洗选煤应纳税额=洗选煤销售额×折算率×适用税率

洗选煤销售额包括洗选副产品的销售额,不包括洗选煤从洗选煤厂到车站、码头等的运输费用。

折算率可通过洗选煤销售额扣除洗选环节成本、利润计算,也可通过洗选煤市场价格与其所用同类原煤市场价格的差额及综合回收率计算。折算率由省、自治区、直辖市财税部门或其授权地市级财税部门确定。

(4) 纳税人将其开采的原煤加工为洗选煤自用的,视同销售洗选煤,应依照税法规定确定销售额,计算缴纳的资源税税额。

(三) 按组成计税价格计算

纳税人开采或者生产不同税目应税产品的,应当分别核算不同税目应税产品的销售额或者销售数量;未分别核算或者不能准确提供不同税目应税产品的销售额或者销售数量的,从高适用税率。

纳税人申报的应税产品销售额明显偏低并且无正当理由的、有视同销售应税产品行为而无销售额的,除财政部、国家税务总局另有规定外,按下列顺序确定销售额:① 按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定;② 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定;③ 按组成计税价格确定。组成计税价格计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) / (1 - \text{税率}) \quad (6-3)$$

式(6-3)中,成本是指应税产品的实际生产成本,成本利润率由省(自治区、直辖市)税务机关确定。

二、资源税的减免

《条例》规定,纳税人开采或者生产应税产品,自用于连续生产应税产品的,不缴



纳资源税；自用于其他方面的，视同销售，依照税法缴纳资源税。另外，有下列情形之一的，减征或者免征资源税。

（1）开采原油过程中用于加热、修井的原油，免税。

（2）纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的，由省、自治区、直辖市人民政府酌情决定减税或者免税。

（3）国务院规定的其他减税、免税项目。例如，自 2006 年 1 月 1 日起，我国取消了对有色金属矿资源税减征 30% 的优惠政策，恢复按全额征收；调整对冶金矿山铁矿石资源税减征政策，暂按规定税额标准的 60% 征收。^①

（4）原油、天然气矿产资源补偿费率降为零，相应地将资源税适用税率由 5% 提高至 6%。对油田范围内运输稠油过程中用于加热的原油、天然气免征资源税。对稠油、高凝油和高含硫天然气资源税减征 40%。对三次采油资源税减征 30%。对低丰度油气田资源税暂减征 20%。对深水油气田资源税减征 30%。开采海洋或陆上油气资源的中外合作油气田，在 2011 年 11 月 1 日前已签订的合同继续缴纳矿区使用费，不缴纳资源税；自 2011 年 11 月 1 日起新签订的合同缴纳资源税，不再缴纳矿区使用费。开采海洋油气资源的自营油气田，自 2011 年 11 月 1 日起缴纳资源税，不再缴纳矿区使用费。^②

（5）对衰竭期煤矿开采的煤炭，资源税减征 30%。对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征 50%。^③

（6）岩金矿石资源税适用税额标准调整为：一等矿山每吨 10 元；二等矿山每吨 8 元；三等矿山每吨 7 元；四等矿山每吨 6 元；五等矿山每吨 5 元；六等矿山每吨 4 元；七等矿山每吨 3 元。磷铁矿资源税适用税额标准调整为每吨 4 元。^④

纳税人的减税、免税项目，应当单独核算课税数量；未单独核算或者不能准确提供课税数量的，不予减税或者免税。

三、资源税的申报缴纳

（一）纳税义务的发生时间

纳税人销售应税产品的，纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；自产自用应税产品的，纳税义务发生时间为移送使用的当天。具体规定如下。

^① 财政部 国家税务总局《关于调整钨矿石等品目资源税政策的通知》（财税〔2005〕168 号）。

^② 财政部 国家税务总局《关于调整原油天然气资源税有关政策的通知》（财税〔2014〕73 号）。

^③ 财政部 国家税务总局《关于实施煤炭资源税改革的通知》（财税〔2014〕72 号）。

^④ 财政部 国家税务总局《关于调整岩金矿石等品目资源税税额标准的通知》（财税〔2013〕109 号）。



(1) 纳税人销售应税产品的，纳税人采取分期收款结算方式的，其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天。

(2) 纳税人销售应税产品，纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务发生时间为发出应税产品的当天。

(3) 纳税人销售应税产品，纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(4) 纳税人自产自用应税产品纳税义务发生的时间，为移送使用应税产品当天。

(5) 扣缴义务人代扣代缴税款的纳税义务发生的时间，为支付货款的当天。

(二) 纳税期限

纳税人的纳税期限为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 个月，由主管税务机关根据实际情况具体核定。不能按固定期限计算纳税的，可以按次计算纳税。

纳税人以 1 个月为一期纳税的，自期满之日起 10 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为一期纳税的，自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起 10 日内申报纳税并结清上月税款。

扣缴义务人的解缴税款期限，比照前两款的规定执行。

(三) 纳税地点

纳税人应纳的资源税，应当向应税产品的开采或者生产所在地主管税务机关缴纳。纳税人在本省、自治区、直辖市范围内开采或者生产应税产品，其纳税地点需要调整的，由省、自治区、直辖市税务机关决定。

纳税人跨省、自治区、直辖市开采或者生产资源税应税产品的，其下属生产单位与核算单位不在同一省、自治区、直辖市的，对其开采或者生产的应税产品，一律在开采地或者生产地纳税。实行从量计征的应税产品，其应纳税款一律由独立核算的单位按照每个开采地或者生产地的销售量及适用税率计算划拨；实行从价计征的应税产品，其应纳税款一律由独立核算的单位按照每个开采地或者生产地的销售量、单位销售价格及适用税率计算划拨。

资源税由税务机关征收。收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人，扣缴义务人代扣代缴的资源税应当向收购地主管税务机关缴纳。



本章小结

我国现行资源税是以单位或个人开发矿产品或者生产盐为征税对象而征收的一种



税。我国资源税采取从量定额与从价定率征收。



关键词

资源；资源税；“双重福利”



思考与讨论

1. 资源征税的目的与作用是什么？
2. 当前我国资源税主要有哪些税目？
3. 我国资源征税制度主要存在哪些问题？如何完善我国资源税？