

浅议我国资源税法律制度的完善

王玉秀

(辽宁大学法学院,辽宁 沈阳 110036)

[摘要]新的资源税制度在调节级差收入方面发挥了一定的作用,但在促进资源的合理利用、统筹区域发展等方面存在诸多问题。为了适应社会主义市场经济的发展和全面落实科学发展观的要求,应通过扩大资源税征税范围,调整计税依据,适当提高资源税率等方式来确立资源税的应有地位,进而促进经济社会的可持续发展。文章首先介绍了资源税制度的特点,然后阐述了现行资源税制度的不足,最后提出资源税的完善建议。

[关键词]可持续发展;资源税;定额税率

一、资源税的概念及特点

资源税是一个与环境、资源密切相关的税种,资源税的征税对象是各种自然资源,根据征收目的不同,可将资源税划分为一般资源税和级差资源税两种。在这里主要介绍一下级差资源税。级差资源税设立的目的是平衡企业因开发条件、开采条件等差异形成的级差收入。企业因不同的地理位置、开采者技术差异,以及资源储量优劣等因素的不同产生企业开采资源以及生产一些资源后续产品的收入差异,即级差收入。

我国现行资源税是以调节级差收入为主,普遍征收相结合为辅的理念作为资源税的指导思想,属于级差性质的资源税。^[1]不可否认,级差资源税在调节级差收入方面发挥了不可替代的作用,但是随着经济的快速发展,地球无论在环境还是资源方面都已经达到了能承受的极限。因此,人类有必要实施一些手段来缓解环境和资源的压力。变更目前资源税的模式,调整课税方式是目前可行的办法之一。级差性质的资源税虽然可以调节企业之间的级差收入,但仅能调节级差收入的作用却略显单一,限制了资源税发挥除调节级差收入之外的其他作用的发挥。

资源税的特点如下:首先,课税对象有选择性。自然资源是自然界赋予人类的巨大财富,如矿产资源、森林资源、土地资源、水资源、太阳能资源等。而我国资源税并不是针对所有的自然资源,而是从众多自然资源中有选择性地挑选需要用税收进行调节的一些矿产资源对其进行征税,征税的范围相对较小,仅包括矿产品和盐。其次,实行级差税制。实行级差税制的特点是由资源税的调节级差收入的功能决定的。以应税盐资源和矿产资源因地理位置、开采者技术差异,以及资源储量优劣差异形成的级差收入为课税对象。对地理位置偏远,开采条件差、技术差、资源储量少的国有自然资源开采、占用者少征税。^[2]对地理位置、开采者技术、资源储量、收入等存在优势的国有资源开采、占用者较前者多征税。第三,计税方式实行定额税率。在定额税率下,纳税人缴税是以产量或销售量为计税依据,而不是以收益额为计税依据,以产量和销售量为基数定额从量征收资源税。

二、我国现行资源税制度存在的主要问题

(一)资源税的设计思想及立法精神与可持续发展理念不符

我国现行资源税以调节级差收入作为其指导思想。在以可持续发展为指导的社会大背景下,世界各国的保护资源的意识都大大提高。我国资源税法律的指导思想却依然停留在调节经济平衡的思想。作为世界上的大国,我国有责任也有义务,通过法律的手段来限制资源的开采和利用。从保障群众健康的角度看,国家也有责任通过正确的手段来遏制环境的恶化,力行经济可持续发展的要求。资源开采者适用的税额由资源的开采的环境、条件决定,而与开采资源的行为对环境造成的恶劣后果无关。资源开采者不计后果的开采资源,无偿取得资源税针对矿产资源少、开采条件劣的企业的税收照顾,却没有付出其破坏环境应付的代价,这种立法精神不符合可持续发展理念的要求。

(二)资源税课税范围狭窄

从资源税征税的目的角度来看,其征税范围应当包括开发和利用的所有自然资源。而我国现行资源税征税范围仅包括七种应税矿产品和盐。收到资源税调整和保护的自然资源少之又少,无法起到全面保护的作用。

(三)资源税的计税依据不合理

1994年税制改革后,我国资源税中定额税率的计税方法并没有更改。从征管的角度看,这种按量征税的方法具有简便易行、征管费用低等优点,但这些还不能使资源税发挥它应有的作用。

我国现行的资源税实行定额税率。定额税率下,以资源开采者的开采量和销售量为基数,从量定额计算应纳税额。由此可以想象,一些企业不会考虑矿产总储量,只是开采表层开采条件好,相对容易开采的资源,而大量的未被开采的资源都被掩藏在地下,由此造成巨大的资源浪费。

(四)资源税税率总体偏低

现行资源税税目及税率是1993年按照当时的经济发展水平和消费水平来设计的。显然当时没有考虑到社会经济因素,导致20多年来都在执行一个一成不变的税率。而且单位税额是在当时的经济发展极不发达的情况下设计的,跟现在相比税额明显偏低。在经济飞速发展的同时,如果不将税率水平提高到与现实经济水平相适应的程度,资源税的存在价值将会逐渐削弱。如煤炭、石油等市场价格已增长了二倍到三倍,但资源税率自1994年以来停滞不前,因此,国家并没有因经济的发展而提高资源税的税率。从国家的角度看,资源税税负过轻导致资源税收入增长不能同经济增长相适应,不能充分发挥资源税保护资源、调节收入分配的作用。从企业的角度看,由于资源

开采行业进入成本低,导致企业获取暴利,从而损害国家利益。

三、针对我国资源税制度改革的具体设想

(一)完善资源税的立法主旨

可持续发展和环境保护应当是资源税的立法主旨。我国现行资源税的调节级差收入立法宗旨是在市场经济不发达的情况下设立的,只考虑调节经济,并没有考虑资源的私挖滥采对环境的破坏性有多大,导致资源开采者以相对低的代价获取丰厚的利润。因此,资源税在改革时,必须一改以往单纯调节级差收入的立法宗旨,应当将可持续发展的理念贯穿资源税始终。这样,资源税就不仅能起到调节收入平衡的作用,而且能以税收的形式达到资源节约、合理开采、深度开采的目的。^[9]

以可持续发展理念作为资源税的立法宗旨,使资源税不仅是调节资源级差收入的工具,同时让资源税成为遏制企业浪费、破坏资源的有力武器。对于企业所采取的保护环境的措施或投入在计税时给予相当的扣减,从而构建起“赏罚分明”的资源开采机制。这样资源的开采和利用效率就能从根本上得到提高,避免更多的资源浪费,更好地协调人与环境之间的关系。

(二)扩大资源税的课税范围

征税范围过窄不能达到对所有自然资源保护的目。资源税在税制结构中的特殊性体现在它的主要目的并不是同其他税收一样主要为了财政收入,它更重要的意图应当在于保护和合理利用自然资源。仅仅对矿产品和盐征收资源税显然不可能保护所有的自然资源,

完善的资源税征收体系首要任务是逐步扩大对自然资源的征税范围,以达到对自然资源全面保护的目。但是基于目前的税收管理现状,我们不能急功近利,应当按部就班先将国家目前已有立法的一些资源纳入到资源税征税范围之内。可以考虑将土地、水等我国目前对其已有法律规定的税费并入到资源税中,使之成为资源税的一个税目,从而建立起一个完善、全面的自然资源税制。

(三)完善资源税的计税依据

前述已经论述过,我国资源税是从量定额计征税率,即按量征收资源税。但是资源的稀缺性特征在从量计征的征收方式下不足以显露。

从我国的现实情况出发,建议以从价计征的方式代替从量计征的征收方式,使税与价格、回采率、资源储量等指标联系起来。^[10]现行资源税不应以应税资源产品的销售量或开采量作为计税依据。因为无论企业受益与否,在自然资源被开采后,资源都遭到了不可逆转的破坏。^[11]资源税的应当使资源开采者为其开采行为付出代价,而不仅只对有利润的被开采资源征税。按储量计税的办法在目前来说应当是最合理的,即按照企业可采储量作为计税依据,而不是以实际开采量作为计税依据,如此一来,就能保证资源的回采率提高,企业为了使利润最大化,一定会全面开采,不仅企业可以获得较多的利润,资源的浪费也减少了,最终达到促使企业合理地开采资源的目的。^[12]

(四)适当提高资源税的税率

过低的资源税税率会造成企业进入资源市场相对容易的

现象,会给国家和企业经济增长带来不利后果。我国现行资源税开征的资源税目大多是不可再生资源 and 稀缺资源。为保护这些稀缺资源,就应提高资源税的税率,从而达到遏制资源过度开采的目的。提高资源税税率应遵循以下几点原则:第一,不可再生资源税率高于可再生资源税率,稀有资源税率高于普通资源税率,创造价值大的资源税率高于创造价值小的资源税率。此外,对于不可再生性、非替代性、稀缺性资源税率的设计还应当考虑资源的储量、回采率等指标,课以重税,以限制掠夺性开采。^[13]

四、结论

不仅在我国,整个世界都面临着一个相当严峻的问题,即资源即将枯竭。从自然科学角度,人类正在努力搜寻可以被利用的资源,逐步扩大太阳能、风能等可再生能源的利用以缓解资源紧张的危机。可持续发展和环境保护应当是资源税的立法主旨。我国现行资源税的调节级差收入立法宗旨是在市场经济不发达的情况下设立的,只考虑调节经济,并没有考虑资源的私挖滥采对环境的破坏性有多大,导致资源开采者以极低的代价获取高额的利润。因此,资源税在改革时,必须一改以往单纯调节级差收入的立法宗旨,应当将可持续发展的理念贯穿资源税始终。这样,资源税就不仅是调节级差收入的工具,更是节约、保护资源的有力武器。

当然,一个完善的资源税制度固然可以起到不可替代的作用,但仅仅靠资源税单方面的调节还不足以解决资源紧缺问题,其他手段的重要性同样是不可忽视的。因此应将资源环境税收政策与其他经济手段以及行政、法律手段相配合,才能形成严密的资源保护、合理开采和有效使用的资源环境保护体系。同时发展是一个动态的过程,环境税收政策应当不断地完善,以适应经济、社会不断发展变化的需要。

[参考文献]

- [1]王宁.对完善我国资源税费制度的几点思考[J].法制与社会,2008,(9):13.
- [2]任佳宝.完善资源税改革方案的几点建议[J].当代经济,2009,(5):26.
- [3]关于调整铅锌矿石等税目资源税适用税额标准的通知[J].财会通讯,2007,(8):11.
- [4]计金标.略论我国资源税的定位及其在税制改革中的地位[J].税务研究,2007,(11):32~35.
- [5]徐歌飞.资源税改革方向与效应分析[J].财会研究,2011,(2):44~45.
- [6]Anonymous.China has an opportunity to reform coal resource tax[J].China Energy Weekly,2010,(3):23.
- [7]商艺.资源税改革——绿色税收的崭新一页[J].当代经济,2008,(6):21.

[作者简介]王玉秀(1991—),女,山东宁阳人,辽宁大学2013级法律硕士(法学)专业硕士研究生。