

浅析市场经济国家矿业税收制度的类型

王雪峰

(中国国土资源经济研究院·北京 101149)

摘要: 本文简要说明了市场经济国家矿业税收制度的税制结构以及政府和投资者所分别考虑的目标。在市场经济国家, 矿业企业主要承担的税负是所得税、权利金、超额利润税、政府按特许权的股本参与等。

关键词: 市场经济 税收制度 类型

中图分类号: F810.422 **文献标识码:** B **文章编号:** 1004-4051(2006)11-0017-03

DISCUSS LIGHTLY ON THE TYPE OF REVENUE SYSTEM IN THE COUNTRIES OF MARKET ECONOMY

Wang Xuefeng

(Chinese Academy Of Land & Resource Economics · Sanhe 065201)

Abstract: The thesis briefly illuminates the tax system structure of revenue system and aims that governments and investors consider respectively in the countries of market economy. In the countries of market economy, those taxies that the mining enterprises should take on are income tax, right money, excess profit tax, government enlisting on the capital stock license authority . etc.

Key words: Market economy Revenue system Type

1 市场经济国家矿业税收制度的演变

税收是国家为了实现其职能, 凭借政治权力, 按照法律规定, 对一切经济活动所征收的税费, 是取得财政收入的一种手段。矿业税收是国家(包括各级政府)依法对矿业企业的经营活动所征收的各种税费, 是政府与矿业公司分配矿业利润的一种机制与方式。在市场经济国家, 一般认为, 矿业税收制度, 是与矿业活动有关各项赋税方案的一揽子财政制度的总和, 非一般意义上所理解的国家税收, 还包括有矿业公司直接或间接向政府缴纳的各种费用。

国家开征各种税收, 虽然课税对象和课税环节不同, 但均与经济活动各环节发生直接和间接的联系。经济活动即社会再生产过程, 它由生产、分配、交换和消费 4 个环节组成。生产阶段是创造价值的阶段, 课税对象主要是资金的占用, 征税的作用主要在于促使企业合理占用资金和提高资金使用效益, 而对生产本身并不起直接的调节作用。交换

(流通) 阶段是价值实现的阶段, 课税对象是销售收入扣除物质消耗部分的增值, 征税会影响不同生产者、经营者的利润水平。分配阶段的课税对象是各种所得。消费阶段的课税对象是消费支出。矿业活动的各环节特点与一般的社会再生产过程略有不同, 但其课税对象以及由此所产生的各种类型的与矿业活动有关的税种也是与这 4 个环节有关的。

税收的产生需要有一定的社会条件和经济条件, 这就是国家的产生和存在, 以及财产私有制度的存在与发展。税收从产生到现在已有几千年的历史了。随着资本主义社会的出现与商品经济的发展, 税收制度达到了一个新阶段。这是因为, 商品经济的迅速发展, 为国家对商品的征税提供了广阔的税源, 同时, 对商品的课税, 只要被课税的商品能够按提高了的价格出售, 就可以把税收负担转嫁到消费者身上。因此, 资本主义社会和商品经济的发展, 使税收制度转向征收消费税、销售税或营业税和关税等间接的税种上来。但是, 间接的税种为主的税收制度是资本主义发展的产物, 同时也给资本主义的发展带来了不利影响。对商品的课税会发生税赋的转嫁, 从而抬高商品价格, 这会干扰各种商品价值的比价关系, 不利于部门间的自由竞争。同时, 各国采取保护关税政策不利于国际自由贸

收稿日期: 2006-07-05

作者简介: 王雪峰(1975-) 男 河北承德人 助理研究员 硕士学位 研究方向为国内外国土资源法律理论和经济政策的基础性研究

易。因此，现代比较发达的市场经济国家，转而把征税的重点逐步转移到对各种所得的征税上来，并建立了较为完善的以所得税为主的现代直接税制度。但在不少发展中国家，由于经济发展水平低，人均收入水平也较低，因此，虽然这些国家也征收所得税，但在税制结构中并不居于主导地位，占据主导地位的还是对商品的课税。这一点影响很大，在分析对比市场经济国家的矿业税收制度时，各国的税制结构也是一个决定性的因素。

2 市场经济条件下矿业税收制度的原则及政府和投资者在矿业项目中的目标

税收明确是指在税务问题上无独断专行，在税收责任方面没有任意性。税收方便指的是税收制度繁简适度、便利征收，即纳税时间和方式方面的方便性。税收有效包括征税过程本身的效率（税务开支只占税收额很小的一部分）及避免对纳税人行为的曲解，其实质在于有效地发挥税收的经济调节功能，对资源有效分配的影响最小化，并对承担风险提高优惠。亚当·斯密关于税收制度的原则时至今日仍然有效。

对于任一矿业项目而言，政府和投资者的目标都是使其所产生的收入现值最大化，即最大限度地盈利。但是，如何实现这一目标，政府和投资者的看法是不同的。政府的主要目标是：

- (1) 考虑到保护资源基础的需要，确保不可再生的矿产资源生产和消费的有序模式；
- (2) 确保作为代表全民利益的矿产资源监管人的国家收入最大化，包括矿业经营所产生的税收收入；
- (3) 确保采矿经营以符合良好采矿实践的最大效率进行（即保证矿产和副产品最大可能的回收率）；
- (4) 确保矿业企业对环境的破坏最小化，并合理地赔偿因矿业经营所产生的环境破坏；
- (5) 确保采矿作业能导致采矿技术和知识的转让，特别是使当地人有最大可能的机会参与矿业活动各阶段的运营和管理；
- (6) 确保国家权益尽可能地实现，并尽可能实际地取得间接效益，鼓励所生产的矿产尽可能地增值，并从一体化区域经济发展中和从相关经济部门的发展中取得效益；
- (7) 稳定收入对经济的影响，以便减少变化性和不确定性。

而投资者的主要要求一般是：

- (1) 在尽可能短的时间内使投资得以返还，并且有一个与其承受风险相匹配的收益率；
- (2) 在进行勘查之前提前知道，若有了商业发

现将适用的政策环境，特别是财政条款，并要了解这些条款的稳定性；

(3) 税收结构对资源分配的扭曲应最小，并应有利于鼓励提高管理效率；

(4) 不应有汇率管制，利润和股息能自由汇兑，并适当满足所有的贷款及其它海外债务的要求；

(5) 保有对经营的管理控制权和对产品的处分权。

以上是政府和投资者的目标。按照亚当·斯密所提出的税收制度的4项原则，我们可以将政府和投资者的上述目标转变为在财政制度方面的要求。政府的主要要求将包括：

(1) 收入形成的确定性，即税收收入对因商业周期引起的价格起伏的灵敏性。换句话说就是，这种财政制度应有逐年产生可预测的和稳定的收入的能力；

(2) 递增性，即一种财政制度随着价格高涨、利润增加，可给予政府占利润中较大一部分的程度；

(3) 便于征收和管理；

(4) 早期的收入产生，即税收能够在早几年产生收入（推迟对投资者的偿还的必然结果）；

(5) 分配合理，即能够从价格暴涨或成本特别低的矿床中取得暴利收益；

(6) 中性，即财政手段与其它各种环境和风险的行业相比公正的程度。

其它重要的税收原则，如税赋的公平分配，效率和对投资及承担风险的优惠，也将一并考虑。这些评价准则是矿业投资者对税收制度的要求，包括：

(1) 对利润率的反应，即税收与利润密切相关的程度；

(2) 偿还迅速，即税收制度能够使投资资本在较早期收回；

(3) 税赋的严正性，即税收公开和公正的程度，以及对投资者支付税收能力的灵敏性，尽可能地避免产生影响项目的财务限制；

(4) 确定性和便利性，即税收制度稳定（政治风险低）、透明度高，付税与项目所创现金流相联系；

(5) 在鼓励合理的矿产勘查项目方面的有效性，即减少对产量和成本的扭曲，对管理效率提供优惠；

(6) 刺激勘查投资，即能够鼓励承担新勘查风险的程度；

(7) 再投资优惠，即能够鼓励公司再投资；

(8) 对边际项目的影响, 即不能鼓励在没有税收的情况下可行的项目。

政府和投资者不同的兴趣点, 使得矿业部门在运用不同的财政手段时出现了冲突。主要的矿业税收条款包括公司税(所得税)、权利金、附加利润税、利息和股息、预扣税、政府按特许权的股本参与等等。

3 矿业税收的类型与分类

矿业税收的种类繁多, 在一个具体国家, 几乎其税制结构中所有的税种均直接或间接地与矿山企业的经营有关。对税收进行分类, 可以为研究和评价不同国家或同一国家不同时期的税制结构、税制特点、税收负担等提供依据。

税收制度的分类可以有不同的依据和标准, 不同的分类标准说明不同的问题。常用的分类方法包括: 按课税对象分类(所得税、流转税、行为税等); 按应税产品的计量标准分类(从量税与从价税); 按税收与价格的关系分类(价内税与价外税); 按税收收入的用途分类(一般税与特定税); 按税收管理与使用权限分类等等。

就矿业税收而言, 我们认为一般的划分方法有 3 种。一是分为利润与非利润税; 二是分为直接税和间接税, 三是分为一般税收和与矿业有关的专门税收。

奥托博士在研究市场经济国家的矿业税收制度时, 将税收分为直接税与间接税两类。直接税是指由矿业公司向任一非商业性政府实体直接缴纳的税收, 包括: 所得税(公司税); 权利金(产量税、产品税、采掘税等); 超额利润税(资源租金税、资源租金权利金等); 进口税; 出口税; 按土地面积征收的税费(租费); 申请/登记费; 印花税(在矿权转让时, 有的国家除注册/登记/申请费及印花税外, 还征收一种矿权转让税, 按转让收入总额计征, 如泰国, 转让税为转让收入的 4%, 并且如果主管部门认为双方议定的转让费用不合理地低, 则由政府重新评估, 并按评估额计征转让税。由此可见, 这也是一种特别的印花税——笔者注); 销售税(营业税、增值税); 预扣税(股息和利息); 地方税; 财产税(美国各州对矿权所有人征收的复杂的税——分为开发矿地和闲置矿地); 教育税; 附加税; 运输税(如澳大利亚对矿业公司使用基础设施如铁路、港口所征收的用户费); 环境税等等(还应包括雇员税, 或称工资税, 这在不少国家还是占相当大份量的税种)。间接税是指由矿业公司或其股东所负担的除直接税以及资本成本、经营成本等之外的各种费用, 包括: 股东税; 地方发展

(的要求); 矿产所有人(非国家所有时)补偿; 附带权益(政府所持有成本股); 自由股本(政府所持无成本股); 承包人选择; 使用当地提供的产品及产品的要求; 因政府授予非矿业公司权利而发生的合同付款; 履约保证金; 借用; 对土地所有人的补偿等等。

另一种分类办法, 将与矿业有关的税收划分为利润税与非利润税两种。利润税是指按利润征收的税种, 如所得税、超额利润税、大公司税等等, 从矿业公司的角度来看, 这种制度是合理的, 是有效分配经济纯利的方式。值得注意的是, 近年来, 有不少国家调整了权利金制度, 除降低税率或干脆取消权利金外, 有的国家采取的措施是调整权利金的征收方式, 使权利金与利润挂钩, 与投资收益率挂钩, 有时对一些大型矿山采用特定税率, 有的在矿山投资协议中规定, 有时具体的实际税率在招标或拍卖过程中通过考虑矿床类型、吨位/品位、经济及地理和技术因素、风险因素而定, 尽量将权利金变成一种利润税, 鼓励矿业投资。从矿业界的角度看, 与利润无关的税收是侵略性的, 对采矿经营的经济及财务的限制无灵敏性。事实上, 在许多发达国家, 矿业界最为关心的恰恰正是非利润税的问题。这是一个国家以利润为基础的税收不得超过 50% 这一阈值(这是一个国际税收政策的基本原则, 是世界银行为发展中国家推荐的)时, 将开始用非利润税作为增加税收收入的一种方式。但我们国家目前矿山企业所承受的大多是非利润税, 企业难以将非利润税收的成本转嫁给消费者, 从而严重威胁着我国矿业的竞争力并危及矿业的健康发展。

矿业税收制度的另一种分类办法, 是分成与矿业活动直接有关的专门的税收, 以及与矿业活动不直接有关的一般行业均要承担的税收。前者可能包括那些采矿权转让的补偿费, 如权利金(或/和出口税)以及采矿用地的租金; 有时候, 应交税款的收入计算有不同于一般所得税的地方, 作为税收的组成部分如可得扣减(投资补贴、耗竭补贴赋税优惠等)可能不同; 当资源租金税, 如附加利润税对矿业自成一类时, 也将归于这一类。后者即与矿业活动无关的税收主要又包括所得税及营业税两部分。

参考文献

- [1] 王洪金, 张同青. 国外分税制的比较研究与启示 [J]. 财经问题研究, 1994 (3).
- [2] 张新安. 市场经济国家的权利金管理制度 [J]. 资源·产业, 1999 (8).
- [3] 靳东升. 略论国际税收协调发展总趋势 [J]. 世界经济, 2004 (9).