

新资源税法的主要变化及节税技巧

彭新媛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

【摘要】 本文结合新《资源税暂行条例实施细则》，简要分析了资源税法的主要变化，并以此为基础，就资源税的节税技巧进行案例阐述，以期有助于相关纳税人降低税收负担，防范涉税风险。

【关键词】 新税制 资源税 主要变化 节税技巧

一、新资源税法的主要变化

1. 征税范围。新《资源税暂行条例实施细则》(以下简称《实施细则》)第二条规定,条例所附《资源税税目税率表》中所列部分税目的征税范围限定如下:①原油,是指开采的天然原油,不包括人造石油;②天然气,是指专门开采或者与原油同时开采的天然气;③煤炭,是指原煤,不包括洗煤、选煤及其他煤炭制品;④其他非金属矿原矿,是指上列产品和井矿盐以外的非金属矿原矿;⑤固体盐,是指海盐原盐、湖盐原盐和井矿盐。液体盐,是指卤水。

与原《实施细则》相比,新《实施细则》规定的征税范围进一步扩大,主要变化有两点:一是根据新《资源税暂行条例》的规定,将《资源税税目税额幅度表》也修订成《资源税税目税率表》;二是征税范围限定中取消了原第二条第二款中的“暂不包括煤矿生产的天然气”这一政策内容,意味着纳入征税范围的天然气指专门开采或者与原油同时开采的天然气,如果在煤层区专门开采的天然气,从字面理解上也应纳入征税范围。

2. 纳税人。新《实施细则》第三条规定,条例第一条所称单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。条例第一条所称个人,是指个体工商户和其他个人。

与原《实施细则》相比,新《实施细则》在“单位”和“个人”的界定上进行了修订,与新的增值税、消费税、营业税口径保持了统一。

3. 适用税率。新《实施细则》第四条规定,资源税应税产品的具体适用税率,按本细则所附的《资源税税目税率明细表》执行。矿产品等级的划分,按本细则所附的《几个主要品种的矿山资源等级表》执行。对于划分资源等级的应税产品,其《几个主要品种的矿山资源等级表》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。

与原《实施细则》相比,新《实施细则》对适用税率进行了新规范,主要变化有三点:一是将第四条“具体适用税额”修改

为“具体适用税率”,同时用《资源税税目税率明细表》替代了《资源税税目税额明细表》,并确认了油气资源税适用 5% 的税率;二是取消了原第四条第二款“未列举名称的其他非金属矿原矿和其他有色金属矿原矿,由省、自治区、直辖市人民政府决定征收或暂缓征收资源税,并报财政部和国家税务总局备案”的内容,意味着省、自治区、直辖市人民政府已无权决定未列举名称的其他非金属矿原矿和其他有色金属矿原矿是否征收资源税;三是根据新《资源税暂行条例》的相关规定,将未列举名称的纳税人适用的税率增加了参照“资源状况、开采条件相近矿山的税率标准,在浮动 30% 的幅度内核定”的条件,更加便于实际操作。

4. 计税依据。新《实施细则》第九条规定,纳税人不能准确提供应税产品销售数量的,以应税产品的产量或者主管税务机关确定的折算比换算成的数量为计征资源税的销售数量。

与原《实施细则》相比,新《实施细则》修改了计税依据,即取消了原《实施细则》中“原油中的稠油、高凝油与稀油划分不清或不易划分的,一律按原油的数量课税”的内容,同时,在第八条对销售数量如何确定的问题进行了明确,并在第十条对应税和减免税项目的计算和报送问题进行了细化规定。

5. 纳税地点。新《实施细则》第十五条规定,跨省、自治区、直辖市开采或者生产资源税应税产品的纳税人,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。

与原《实施细则》相比,新《实施细则》对纳税地点有了新规定,主要变化有两点:一是增加了从价计征的内容,并对相应条款中的表述方式进行了修改,将“一律在开采地纳税”修改为“一律在开采地或者生产地纳税”;二是将税款计算划拨方式分“从量计征”与“从价计征”分别进行明确,相比以前的规定更加具体,更具有可操作性。

二、资源税的节税技巧

1. 利用分别核算矿产品进行节税筹划。新《资源税暂行条例》第五条规定,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。第八条规定,纳税人的减税、免税项目,应当单独核算销售额或者销售数量;未单独核算或者不能准确提供销售额或者销售数量的,不予减税或者免税。因此,纳税人可以通过准确区分征免项目及不同税目的产品数量,确定各应税项目的适用税率,以便充分享受税收优惠,达到节省资源税税款的目的。

案例1:烟台市永泉矿业有限责任公司为一家开采铁矿石的矿山企业,开采的矿石全部用于对外销售。2012年5月,该矿山企业共生产销售铁矿石原矿40000吨。在开采铁矿石的过程中,还开采销售了伴生矿锰矿石4000吨,铬矿石2000吨。同时,该企业还在另一个采矿点开采并销售了瓷土6000吨。根据最新《资源税税目税率明细表》的规定,该企业开采的铁矿石原矿的单位税额是15元/吨,锰矿石、铬矿石和瓷土原矿的单位税额分别是6元/吨、3元/吨和3元/吨。为促进资源的合理开发利用,财税[2012]2号文件明确铁矿石的资源税自2012年2月1日起由减按规定税率的60%征收调整为减按规定税率的80%征收。根据这种情况,请提出节税筹划方案。

方案一:永泉矿业公司未按要求分别核算铁矿石及其两种伴生矿的销售数量,只知道它们的总量为46000吨,瓷土矿的销量为6000吨。

按照新《资源税暂行条例》的相关规定,应从高适用税率征税。

应纳资源税=46000×15+6000×3=708000(元)。

方案二:永泉矿业公司分别核算铁矿石及其两种伴生矿的销售数量。

应纳资源税=40000×15×80%+4000×6+2000×3+6000×3=528000(元)。

由此可见,通过节税筹划,对不同税额的产品分开核算可以减轻资源税税收负担180000元(708000-528000)。因此,应当选择方案二。

2. 利用“折算比”进行节税筹划。新《实施细则》第八条规定,条例所称应税产品的销售数量,包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和视同销售的自用数量。第九条规定,纳税人不能准确提供应税产品销售数量的,以应税产品的产量或者主管税务机关确定的折算比换算成的数量为计征资源税的销售数量。在具体业务操作过程中,税务机关通常是按照行业水平来确定折算比的,而非按照个别纳税人的实际情况分别进行测算,这便给节税筹划创造了条件。纳税人可以预先测算本企业的综合回收率或选矿比,并与当地税务机关确定的折算比相比较。如果本企业的综合回收率或选矿比较低,则不需要准确提供应税产品的销售数量,力争以税务机关确定的折算比计算应税产品的销售量,以减少税款;反之,如果本企业产品的加工生产综合回收率或选矿比相对同行业较

高,便应该准确进行核算,向税务机关提供明确的销售数量,以避免不必要的损失。

案例2:潍坊市紫金矿业有限责任公司为一家开采铜矿石的企业,2012年6月,销售铜矿石原矿10000吨,移送入选精矿2000吨。根据最新《资源税税目税率明细表》的规定,该公司开采的铜矿石原矿适用的单位税额是6元/吨。假设紫金矿业公司测算的实际选矿比为20%,税务机关确定的选矿比为25%。根据这种情况,请提出节税筹划方案。

方案一:紫金矿业公司向税务机关提供明确的选矿比为20%。

应纳资源税=10000×6+2000÷20%×6=120000(元)。

方案二:紫金矿业公司未向税务机关提供明确的选矿比,由税务机关按照同行业的选矿比25%计算。

应纳资源税=10000×6+2000÷25%×6=108000(元)。

与方案一相比,方案二不提供准确的选矿比可以减轻资源税税负12000元(120000-108000)。由此可见,当企业实际选矿比低于税务机关确定的选矿比时,应当创造条件接受主管税务机关确定的折算比例换算成的数量为销售数量,从而达到节税筹划的目的。

3. 利用资源税中的级差收入进行节税筹划。根据新《实施细则》第四条的规定,对于划分资源等级的应税产品,其《几个主要品种的矿山资源等级表》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。而对于矿产资源等级的核定,主要依据是政府派人观察测定的数据结果。因此,在具体筹划决策时,矿产开采企业可以做的是如何让贫矿的等级体现出来以适用较低的资源税税率。

案例3:淄博市矿业开发有限责任公司为一家矿山开采企业,主要开采某种有色金属原矿,其应税产品的资源等级在《几个主要品种的矿山资源等级表》中未列出,故税额的核定由山东省人民政府来完成,并报财政部和国家税务总局备案。为了减轻资源税的税收负担,该矿山开采企业主要让评定者测定了相对的贫矿地带,于是资源等级较低,适用的税额比邻近矿山的税额标准少了20%。

由此可见,矿山开采企业通过积极的筹划活动,使得本企业应税矿产品的资源等级偏低,从而适用的税额标准低于了邻近的矿山。如果企业不进行节税筹划,则可能会和邻近矿山的标准接近。应该讲,这类筹划活动是否成功在较大程度上还取决于政府所派人员的工作态度。若测定者工作不细心,筹划成功的可能性便大;反之,成功的可能性便小。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.资源税暂行条例实施细则.财政部令第66号,2011-10-28
2. 国务院.关于修改《资源税暂行条例》的决定.国务院令 第605号,2011-09-30