

注册会计师

税法

教材精讲班

第一节 资源税法

（三）销售额的扣减

【原理】资源税是一次课征

纳税人外购应税产品与自采应税产品混合销售或者混合加工为应税产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，准予扣减外购应税产品的购进金额或者购进数量；当期不足扣减的，可结转下期扣减。纳税人应当准确核算外购应税产品的购进金额或者购进数量，未准确核算的，一并计算缴纳资源税。

1. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，或者以外购选矿产品与自产选矿产品混合为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或销售数量时，直接扣减外购原矿或外购选矿产品的购进金额或者购进数量。

【提示】准确核算外购应税产品的购进金额（数量），依据外购应税产品的合法有效凭据。

应纳资源税 = (混合原或选矿销售额 - 外购原或选矿销售额) × 原或选矿税率

【例题】A矿业公司 2021 年 1 月 8 日购入 150 万元（不含增值税，下同）的铁原矿（已取得增值税专用发票），与自采的铁原矿混合进行销售，销售额为 480 万元。已知当地铁原矿税率为 4%。

【答案】A 矿业公司在计算应税产品销售额时，准予扣减外购铁原矿购进金额 150 万元。

应纳资源税税额 = (铁原矿销售金额 - 准予扣减的外购铁原矿购进金额) × 税率 = (480 - 150) × 4% = 13.2 (万元)。

2. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，按照下列方法进行扣减：

准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）=外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率÷本地区选矿产品适用税率）

应纳资源税=（混合选矿销售额-外购原矿销售额×原矿税率÷选矿税率）×选矿税率

【例题】A 矿业公司 2021 年 1 月 8 日购入 150 万元（不含增值税，下同）的铁原矿（已取得增值税专用发票），与自采的铁原矿混合洗选加工为铁选矿进行销售，销售额为 520 万元。已知当地铁原矿税率为 4%，铁选矿税率为 2%。

【答案】A 矿业公司在计算应税产品销售额时，准予扣减的外购铁选矿购进金额 = $150 \times (4\% \div 2\%) = 300$ (万元)

应纳资源税税额 = (铁选矿销售金额 - 准予扣减的外购铁选矿购进金额) × 税率 = (520 - 300) × 2% = 4.4 (万元)。

四、应纳税额的计算：两种计税方法

1. 从价定率应纳税额的计算

应纳税额 = 销售额 × 适用税率

2. 从量定额应纳税额的计算

应纳税额 = 课税数量 × 适用的单位税额

【例题·单选题】某天然气田企业为增值税一般纳税人。2021 年 5 月销售自采天然气 600 万立方米，取得含税收入 392.4 万元，将 50 万立方米天然气换取一套检测设备，资源税税率 6%。该天然气田企业当月应缴纳资源税（ ）万元。

A. 25.51

B. 23.54

C. 23.40

D. 21.60

【答案】C

【解析】从价定率计算资源税的销售额为纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款，不包括增值税税额。该天然气田企业当月应纳资源税=392.4 ÷ (1+9%) ÷ 600 × (600+50) × 6% = 23.40 (万元)。

五、减征、免征项目

免税 教材 376 页 教材 381 页	1. 开采原油以及在油田范围内运输原油过程中用于加热的原油、天然气 2. 煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤成(层)气 3. 规定限额内的农业生产取用水，免征水资源税 4. 取用污水处理再生水，免征水资源税 5. 除接入城镇公共供水管网以外，军队、武警部队通过其他方式取用水的，免征水资源税 6. 抽水蓄能发电取用水，免征水资源税 7. 采油排水经分离净化后在封闭管道回注的，免征水资源税
----------------------------	--

酌情减免(权限省级人民政府)	1. 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 2. 纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿
有减征比例	1. 从低丰度油气田开采的原油、天然气减征 20% 资源税 2. 高含硫天然气、三次采油和从深水油气田开采的原油、天然气，减征 30% 资源税 3. 稠油、高凝油减征 40% 资源税 4. 从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30% 资源税

其他减税、免税	1. 对青藏铁路公司及其所属单位运营期间自采自用的砂、石等材料免征资源税。 2. 自 2018 年 4 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日，对页岩气资源税减征 30%。 3. 自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对增值税小规模纳税人可以在 50% 的税额幅度内减征资源税。 4. 自 2014 年 12 月 1 日至 2023 年 8 月 31 日，对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征 50%。
---------	---

【例题·单选题】某原油开采企业为增值税一般纳税人，2022 年 3 月开采原油 10 万吨，当月销售 6 万吨，取得不含税收入 24 000 万元，3 万吨用于继续加工为成品油，1 万吨用于加热。该企业当月应纳资源税（ ）万元。（原油资源税税率为 6%）

- A. 1 440
- B. 2 400
- C. 2 160
- D. 1 000

【答案】C

【解析】

- (1) 自产资源税应税产品原油用于连续加工非应税的成品油，在移送环节视同销售缴纳资源税；
- (2) 用于加热的原油，免征资源税；
- (3) 应纳的资源税=24 000/6×(6+3)×6%
 $= 2 160$ (万元)。

【例题·单选题】下列各项关于资源税减免税规定的表述中，错误的是（ ）。

- A. 对出口的应税产品免征资源税
- B. 对进口的应税产品不征收资源税
- C. 开采原油过程中用于加热的原油免征资源税

D. 开采应税产品过程中因自然灾害有重大损失的可由省级政府减征资源税

【答案】A

【解析】纳税人开采或生产应税产品过程中，因意外事故或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，所以 D 是正确的。

六、征收管理

(一) 纳税义务发生时间

【提示】资源税的纳税期限与增值税、消费税基本相同。

1. 纳税人自产自用应税产品的，其纳税义务发生时间为移送使用应税产品的当天。

2. ★水资源税的纳税义务发生时间为纳税人取用水资源的当日。（教材 381 页）

(二) 纳税期限

1. 资源税按月或者按季申报纳税；不能固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

2. 纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

3. 纳税人应当自纳税期满或者纳税义务发生之日起 15 日内申报纳税。（水资源税）（教材 381 页）

【提示】除农业生产用水外水资源税按季或者按月征收，由主管税务机关根据实际情况确定。对超过规定限额的农业生产取用水水资源税可按年征收。不能按固定期限计算纳税的，可以按次申报纳税。

(三) 纳税地点

情形	纳税地点
(1) 一般情况	纳税人应当在矿产品的开采地或者海盐的生产地缴纳资源税
(2) 水资源税	由生产经营所在地的主管税务机关征收管理，跨省（区、市）调度的水资源，由调入区域所在地的税务机关征收水资源税。在试点省份内取用水，其纳税地点需要调整的，由省级财政、税务部门决定

(四) 征收机关（了解）

(五) 纳税申报（了解）