

税务师

教材精讲班

税法一

第六章 资源税

【本章基本内容】

- 第一节 资源税概述
- 第二节 纳税义务人
- 第三节 税目和税率
- 第四节 计税依据和应纳税额的计算
- 第五节 税收优惠
- 第六节 征收管理

【考情分析】

本章是考试的次重点章，分值 15 分左右，本章内容简单，考点明确，征税范围、应纳税额计算、税收优惠及纳税地点是主要考点，考试题型主要是单选题、多选题，有时候也可以单独或者与增值税结合考核计算题、综合题。

第一节 资源税概述

资源税是以应税资源为课税对象，对在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人，就其应税资源销售额或销售数量为计税依据而征收的一种税。

第二节 纳税义务人

一、纳税人

1. 在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人，为资源税的纳税人。资源税强调应税矿产品在境内开采或生产，进口不征，出口不退。城市维护建设税和教育费附加也有“进口不征、出口不退”的计税规则。资源税由开采或生产的单位和个人单一环节缴纳。
 2. 对取用地表水或者地下水的单位和个人试点征收水资源税。征收水资源税的，停止征收水资源费。
 3. 开采海洋、陆上油气资源的中外合作油气田、自营油气田，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。
- 2011 年 11 月 1 日前已依法订立中外合作开采陆上、海上石油资源合同的，在该合同有效期内，继续依照国家有关规定缴纳矿区使用费，不缴纳资源税；合同期满后，依法缴纳资源税。

第三节 税目和税率

一、税目

资源税税目包括 5 大类，在 5 个税目下面又设有若干个子目。《资源税法》所列的税目有 164 个，涵盖了所有已经发现的矿种和盐。对取用地表水或者地下水的单位和个人试点征收水资源税。

1. 能源矿产。
 - (1) 原油，是指开采的天然原油，不包括人造石油。
 - (2) 天然气、页岩气、天然气水合物。
 - (3) 煤炭，包括原煤和以未税原煤加工的洗选煤。
 - (4) 煤成（层）气。
 - (5) 铀、钍。

(6) 油页岩、油砂、天然沥青、石煤。

(7) 地热。

2. 金属矿产。

(1) 黑色金属。包括铁、锰、铬、钒、钛。

(2) 有色金属。包括铜、铅、锌等。

3. 非金属矿产。

(1) 矿物类。包括高岭土；石灰岩；磷；石墨等。

(2) 岩石类。包括大理岩、花岗岩、白云岩等。

(3) 宝玉石类。包括宝石、玉石等。

4. 水气矿产。

(1) 二氧化碳气、硫化氢气、氦气、氩气。

(2) 矿泉水。

5. 盐。

(1) 钠盐、钾盐、镁盐、锂盐。

(2) 天然卤水。

(3) 海盐。

序号	税目	征税对象	税率	
1	能源矿产	原油	原矿 6%	
2		天然气、页岩气、天然气水合物	原矿 6%	
3		煤	原矿或者选矿 2% -10%	
4		煤成(层)气	原矿 1% -2%	
详见教材				

【多选题】下列属于资源税征税范围的()。

- A. 稀土矿 B. 石灰石 C. 引火炭 D. 海盐 E. 煤炭

【答案】 ABDE

【多选题】资源税的纳税义务人包括()。

- A. 在中国境内开采并销售煤炭的个人
B. 在中国境内生产销售天然气的国有企业
C. 在中国境内生产自用应税资源的个人
D. 进口应税资源的国有企业
E. 进口应税资源的外商投资企业

【答案】 ABC

【解析】选项 DE, 资源税进口不征。

二、税率

(一) 税率(额)的具体规定

税率形式有比例税率和定额税率两种。

大部分实行从价计征。

(二) 税率(额)确定的依据

1. 《税目税率表》中规定实行幅度税率的, 省、自治区、直辖市人民政府在《税目税率表》规定的税率幅度内提出, 报同级人民代表大会常务委员会决定, 并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

2. 《税目税率表》中规定征税对象为原矿或者选矿的, 应当分别确定具体适用税率。

纳税人以自采原矿(经过采矿过程采出后未进行选矿或者加工的矿石)直接销售, 或看自用于应当缴纳资源税情形的, 按照原矿计征资源税。

纳税人以自采原矿洗选加工为选矿产品(通过破碎、切制、洗选、筛分、磨矿、分级、提纯、脱水、干燥等过程形成的产品,包括富集的精矿和研磨成粉、粒级成型、切割成型的原矿加工品)销售,或者将选矿产品自用于应当缴纳资源税情形的,按照选矿产品计征资源税,在原矿移送环节不缴纳资源税。对于无法区分原生岩石矿种的粒级成型砂石颗粒,按照砂石税目征收资源税。

3. 水资源税根据当地水资源状况、取水类型和经济发展等情况实行差别税率。

4. 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。

第四节 计税依据和应纳税额的计算

资源税计算方法:从价计征、从量计征。

纳税人开采或者生产应税产品自用的,应当依照《资源税法》规定缴纳资源税;但是,自用于连续生产应税产品的,不缴纳资源税。(单一纳税环节)

单位和个人以应税产品投资、分配、抵债、赠与、以物易物等,视同销售,应按规定计算缴纳资源税。

一、从价定率征收的计税依据和应纳税额计算

(一) 计税依据

从价计征资源税的计税依据为应税资源产品(以下称应税产品)的销售额。应税产品为矿产品的,包括原矿和选矿产品。

(二) 应纳税额计算

实行从价计征的,应纳税额按照应税产品的销售额乘以具体适用税率计算:

应纳税额=销售额×适用税率

从价定率征收的计税依据为计税销售额。计税销售额是指纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款,不包括增值税销项税额。

不包括运送应税产品从坑口或者洗选(加工)地到车站、码头或者购买方指定地点的运杂费用。

特殊情形下销售额的确定。

(1) 纳税人申报的应税产品销售额明显偏低且无正当理由的,或者有自用应税产品行为而无销售额的,主管税务机关可以按照下列方法和顺序确定其应税产品销售额:

- 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 按后续加工非应税产品销售价格,减去后续加工环节的成本利润后确定。
- ④ 按应税产品组成计税价格确定。

组成计税价格=成本×(1+成本利润率)÷(1-资源税税率)

公式中的成本利润率由省、自治区、直辖市税务机关确定。

- ⑤ 按其他合理方法确定。

二、从量定额征收的计税依据和应纳税额计算

(一) 计税依据

从量定额征收的资源税的计税依据是应税产品的销售数量。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自用于应当缴纳资源税情形的应税产品数量。

(二) 应纳税额计算

实行从量计征的,应纳税额按照应税产品的销售数量乘以具体适用税率计算。计算公式如下:

应纳税额=销售数量×单位税额

【例题】假设某矿泉水生产企业2020年9月开发生产矿泉水6900立方米,本月销售6000立方米。该企业所在省政府规定,矿泉水实行定额征收资源税,资源税税率为5元/立方米。

请计算该企业2020年9月应缴纳的资源税税额。

【解析】该企业9月应缴纳资源税=5×6000=30000(元)

三、准予扣减外购应税产品的购进金额或购进数量的规定

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者销售数量时，直接扣减外购原矿或者外购选矿产品的购进金额或者购进数量。

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)

不能按照上述方法计算扣减的，按照主管税务机关确定的其他合理方法进行扣减。

纳税人核算并扣减当期外购应税产品购进金额、购进数量，应当依据外购应税产品的增值税发票、海关进口增值税专用缴款书或者其他合法有效凭据。

例如，某煤炭企业将外购 100 万元原煤与自采 200 万元原煤混合洗选加工为选煤销售，选煤销售额为 450 万元。当地原煤税率为 3%，选煤税率为 2%，在计算应税产品销售额时，准予扣减的外购应税产品购进金额 = 外购原煤购进金额 × (本地区原煤适用税率/本地区选煤适用税率) = 100 × (3% / 2%) = 150 (万元)。

【单选题】 2022 年 5 月，某锡矿开采企业开采锡矿原矿 300 吨。本月销售锡矿原矿 200 吨，取得不含税销售额 500 万元；剩余锡矿原矿 100 吨移送加工选矿 80 吨，本月全部销售，取得不含税销售额 240 万元。锡矿原矿和锡矿选矿资源税税率分别为 5% 和 6.5%。该企业当月应缴纳资源税 () 万元。

A. 15.60 B. 40.60 C. 41.25 D. 53.10

【答案】 B

【解析】 对外销售的原矿应缴纳资源税 = 对外销售不含税销售额 × 原矿资源税税率 = 500 × 5% = 25 (万元)。移送用于加工应税产品选矿的原矿，以选矿对外销售不含税价格计算资源税，即选矿应纳资源税 = 240 × 6.5% = 15.6 (万元)。锡矿开采企业当月应缴纳的资源税 = 25 + 15.6 = 40.60 (万元)。

第五节 税收优惠

一、免税规定

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。

二、减征规定

有下列情形之一的，减征资源税：

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。

名词解释

(1) 低丰度油气田，包括陆上低丰度油田、陆上低丰度气田、海上低丰度油田、海上低丰度气田。

陆上低丰度油田是指每平方公里原油可开采储量丰度低于 25 万立方米的油田；陆上低丰度气田是指每平方公里天然气可开采储量丰度低于 2.5 亿立方米的气田。

海上低丰度油田是指每平方公里原油可开采储量丰度低于 60 万立方米的油田；海上低丰度气田是指每平方公里天然气可开采储量丰度低于 6 亿立方米的气田。

(2) 高含硫天然气，是指硫化氢含量在每立方米 30 克以上的天然气。

(3) 三次采油，是指二次采油后继续以各种方式进行采油。

(4) 深水油气田，是指水深超过 300 米的油气田。

(5) 稠油，是指地层原油粘度大于或等于每秒 50 毫帕或原油密度大于或等于每立方厘米 0.92 克的原油。

(6) 高凝油，是指凝固点高于 40℃的原油。

(7) 衰竭期矿山，是指设计开采年限超过 15 年，且剩余可开采储量下降到原设计可开采储量的 20%以下或者剩余开采年限不超过 5 年的矿山。衰竭期矿山以开采企业下属的单个矿山为单位确定。

三、可由省、自治区、直辖市可以决定的减税或者免税：

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。

上述规定的免征或者减征资源税的具体办法，由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

3. 自 2022 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户可以在 50%的税额幅度内减征资源税（不含水资源税）。

四、其他减免税规定

1. 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%。
2. 纳税人开采或者生产同一应税产品，其中既有享受减免税政策的，又有不享受减免税政策的，按照免税、减税项目的产量占比等方法分别核算确定免税、减税项目的销售额或者销售数量。
纳税人开采或者生产同一应税产品，同时符合两项或者两项以上减征资源税优惠政策的，除另有规定外，只能选择其中一项执行。
3. 纳税人的免税、减税项目，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，不予免税或者减税。
4. 纳税人享受资源税优惠政策，实行“自行判别、申报享受有关资料留存备查”的办理方式，另有规定的除外。

【多选题】关于增值税一般纳税人资源税优惠政策，下列说法正确的有（ ）。

- A. 对低丰度油气田暂减征 30%的资源税
- B. 在油田范围内运输过程中用于加热的原油、天然气免征资源税
- C. 煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤层气减征 20%
- D. 稠油、高凝油减征 40%资源税
- E. 衰竭期煤矿开采的煤炭减征 40%资源税

【答案】BD

【解析】选项 A，对低丰度油气田资源税暂减征 20%；选项 C，煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤层气免征资源税；选项 E，对衰竭期煤矿开采的煤炭，资源税减征 30%。

【单选题】2022 年 3 月，某原油开采企业（增值税一般纳税人）销售原油取得不含税销售额 3 560 万元，开采过程中加热使用原油 1 吨，用 10 吨原油与汽车生产企业换取一辆汽车，原油不含税销售价格 0.39 万元/吨，原油资源税税率 6%，该企业当月应纳资源税（ ）万元。

- A. 182.56
- B. 213.83
- C. 213.6
- D. 213.85

【答案】B

【解析】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免税；换取汽车的原油视同销售计算缴纳资源税。该企业当月应纳资源税=（3 560+0.39×10）×6%=213.83（万元）

【单选题】某油田企业（增值税一般纳税人）2022 年 4 月开采原油 8 万吨，对外销售原油 1.5 万吨，其中包括三次采油的原油 0.5 万吨，原油不含税销售单价 3 000 元/吨。原油资源税税率 6%，计算应纳资源税（ ）万元。

- A. 240
- B. 336
- C. 360
- D. 243

【答案】D

【解析】对三次采油资源税减征 30%。

应纳资源税=3 000×（1.5-0.5）×6%+3 000×0.5×6%×（1-30%）=243（万元）

第六节 征收管理

一、纳税义务发生时间

纳税人销售应税产品，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日。自用应税产品的纳税义务发生时间，为移送应税产品的当日。

二、纳税期限

资源税按月或者按季申报缴纳；不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

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；按次申报缴纳的，应当自纳税义务发生之日起 15 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

三、纳税地点

纳税人应当向应税产品 **开采地或者海盐生产地** 的税务机关申报缴纳资源税。

海上开采的原油和天然气资源税由海洋石油税务管理机构征收管理。