

第六章 资源税

第五节 计税依据和应纳税额的计算

一、从价定率征收的计税依据和应纳税额计算

(一) 计税依据

1. 计税依据的一般规定

(1) 从价计征资源税的计税依据为应税产品的销售额。

【说明】资源税应税产品的销售额，按照纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款确定，**不包括增值税税款**。

【链接】天然气增值税税率：9%

(2) 计入销售额中的相关运杂费用，**凡取得增值税发票或者其他合法有效凭据的**，准予从销售额中扣除。

【说明】相关运杂费用：指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输费用、建设基金以及随运销产生的装卸、仓储、港杂费用。

【例-单选题】某铜矿开采企业 2022 年 3 月销售铜原矿收取不含增值税价款 600 万元，其中从坑口到车站的运输费用 20 万元，随运销产生的装卸、仓储费用 10 万元，均取得增值税专用发票。已知：该铜原矿适用的资源税税率为 6%。该铜矿开采企业 3 月应纳资源税税额为（ ）万元。

A. 34.2 B. 34.8 C. 35.4 D. 36

答案：A

解析：资源税应税产品的销售额，按照纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款确定，不包括增值税税款。计入销售额中的相关运杂费用，凡取得增值税发票或者其他合法有效凭据的，准予从销售额中扣除。本题要减除运输费用和装卸、仓储费用。该铜矿开采企业 3 月应税产品销售额=600-20-10=570(万元)。该铜矿开采企业 3 月应纳资源税=570×6%=34.2(万元)。

【说明】开采或生产应税产品自用应纳资源税的规定：

1. 纳税人开采或者生产应税产品自用的，应当依照《资源税法》的规定缴纳资源税；但是，自用于**连续生产应税产品**的，**不缴纳资源税**。

2. 纳税人自用应税产品应当缴纳资源税的情形，包括纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者**连续生产非应税产品**等。

2. 计税依据的特殊规定

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)

上述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) 应纳税额计算

应纳税额=销售额(不含增值税)×适用税率

【例题】某铜矿开采企业 2022 年 10 月开采并销售铜矿原矿，开具增值税专用发票，注明金额 400 万元、税额 52 万元；销售铜矿选矿取得不含增值税销售额 2500 万元。当地省人民政府规定，铜矿原矿资源税税率为

4%，铜矿选矿资源税税率为 3%。

要求：请计算该企业 2022 年 10 月应缴纳的资源税税额。

【解析】该铜矿企业应缴纳资源税
= 销售额 × 适用税率
= $400 \times 4\% + 2500 \times 3\% = 91$ （万元）

【例题】2022 年 10 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 4.5%。

要求：请计算该企业 2022 年 10 月应缴纳的资源税。

【解析】

（1）锡矿原矿为资源税的应税产品，开采销售锡矿原矿应计算缴纳资源税。

销售锡矿原矿应缴纳资源税 = $500 \times 5\% = 25$ （万元）

（2）将锡矿原矿移送加工选矿，不征收资源税，生产销售的锡矿选矿属于资源税应税产品，应计算缴纳资源税。

销售锡矿选矿应缴纳资源税 = $240 \times 4.5\% = 10.8$ （万元）

该企业 2022 年 10 月应缴纳资源税 = $25 + 10.8 = 35.8$ （万元）

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**。

【说明】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**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

应纳税额 = 销售数量 × 单位税额

【例题】某矿泉水生产企业 2022 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。

要求：请计算该企业 2022 年 9 月应缴纳的资源税税额。

【解析】

该企业 2022 年 9 月应缴纳资源税 = $5 \times 6000 = 30000$ （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

（一）总的原则

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。

（二）具体规定

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**。

【例题】甲煤炭生产企业位于 A 地，2022 年 10 月从位于 B 地的乙煤炭生产企业购进原煤，取得增值税专用发票，注明金额 100 万元。甲企业将其与部分自采原煤混合为原煤并在本月全部销售，取得不含税销售额为 500 万元，已知 A 地和 B 地原煤资源税税率均为 3%。

要求：请计算甲企业 2022 年 10 月上述业务应纳资源税。

【解析】

甲企业应纳资源税 = $(500 - 100) \times 3\% = 12$ （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。

【举例】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%。请计算准予扣减的外购应税产品购进金额。

【解析】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）。

第六节 征收管理

一、纳税义务发生时间

1. 纳税人**销售**应税产品，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**；
2. **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

1. 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。
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；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

纳税人应当在**应税矿产品开采地**或者**海盐生产地**缴纳资源税。

第七节 水资源税【新增】

一、纳税义务人

除以下不缴纳水资源税的情形外，其他**直接取用地表水、地下水**的单位和个人为水资源税纳税人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用地表水、地下水的单位和个人。

下列情形，不缴纳水资源税：

1. **农村集体经济组织及其成员**从本集体经济组织的水塘、水库中取用水的；
2. 家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等**少量取用水**的；
3. **水利工程管理单位**为配置或者调度水资源取水的；
4. 为保障矿井等地下工程施工安全和生产安全必须进行**临时应急取用（排）水**的；
5. 为消除对公共安全或者公共利益的危害**临时应急取水**的；
6. 为农业抗旱和维护生态与环境必须**临时应急取水**的。

二、征税对象

水资源税的征税对象为**地表水**和**地下水**。

三、税率【差别定额税率】

1. 跨省（区、市）界水电站水力发电取用水水资源税税额，与涉及的非试点省份水资源费征收标准**不一致的**，按**较高一方标准**执行。
2. 对取用地下水从高确定税额，同一类型取用水，**地下水税额要高于地表水**，水资源**紧缺地区地下水**税额要**大幅高于地表水**。

3. 超采地区的地下水税额要高于非超采地区，严重超采地区的地下水税额要大幅高于非超采地区。
4. 在城镇公共供水管网覆盖地区取用地下水的，其税额要高于城镇公共供水管网未覆盖地区。
5. 除特种行业和农业生产取用水外，对其他取用地下水的纳税人原则上应当统一税额。
6. 对特种行业取用水、对超计划(定额)取用水，从高确定税额。
【说明】特种行业取用水：指洗车、洗浴、高尔夫球场、滑雪场等取用水。
7. 对超过规定限额的农业生产取用水，以及主要供农村人口生活用水的集中式饮水工程取用水，从低确定税额。
8. 对回收利用的疏干排水和地源热泵取用水，从低确定税额。

四、税收优惠

下列情形，予以免征或者减征水资源税：

1. 规定限额内的农业生产取用水，免征水资源税。
2. 取用污水处理再生水，免征水资源税。
3. 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。
4. 抽水蓄能发电取用水，免征水资源税。
5. 采油排水经分离净化后在封闭管道回注的，免征水资源税。
6. 财政部、税务总局规定的其他免征或者减征水资源税情形。

五、计税依据及应纳税额的计算

1. 水资源税实行从量计征，除水力发电和火力发电贯流式(不含循环式)冷却取用水以外，按照实际取用水量作为计税依据计算纳税。

应纳税额的计算公式为：应纳税额=实际取用水量×适用税额

2. 城镇公共供水企业实际取用水量应当考虑合理损耗因素。
3. 疏干排水的实际取用水量按照排水量确定。
4. 水力发电和火力发电贯流式(不含循环式)冷却取用水应纳税额的计算公式为：
应纳税额=实际发电量×适用税额
5. 纳税人应当安装取用水量计量设施。纳税人未按规定安装取用水量计量设施或者计量设施不能准确计量取水量的，按照最大取水(排水)能力或者省级财政、税务、水行政主管部门确定的其他方法核定取用水量。

六、征收管理

(一) 纳税义务发生时间

纳税人取用水资源的当日。

(二) 纳税期限

1. 除农业生产取用水外，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。
2. 对超过规定限额的农业生产取用水水资源税可按年征收。
3. 不能按固定期限计算纳税的，可以按次申报纳税。
4. 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。