

第五节 计税依据和应纳税额的计算

本节知识点

知识点 1: 从价定率征收的计税依据和应纳税额计算

知识点 2: 从量定额征收的计税依据和应纳税额计算

知识点 3: 开采或生产应税产品自用应纳资源税的规定

知识点 4: 准予扣减外购应税产品的购进金额或购进数量

【计算提示】

从价定率应纳税额 = (不含增值税) 销售额 × 税率 (大部分应税产品)

从量定额应纳税额 = 销售数量 × 单位税额 (地热、砂石等)

【提示】也可以采用从价计征

知识点 1: 从价定率征收的计税依据和应纳税额计算

1. 计税依据的一般规定——应税资源产品的销售额

需要注意的问题:

(1) 应税资源产品包括原矿和选矿产品。

(2) 销售额按照纳税人向购买方收取的全部价款确定, 不包括增值税销项税额和相关运杂费用。

【注释】相关运杂费用, 是指应税产品从坑口或者洗选(加工)地到车站、码头或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。(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)

(3) 纳税人开采或生产应税产品自用的, 应缴纳资源税; 自用于连续生产应税产品的, 不缴纳资源税。

2. 计税依据特殊规定:

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)

【解析 1】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。

【解析 2】资源税为价内税, 组价原理同消费税。

(5) 按其他合理方法确定。

3. 应纳税额 = 销售额 × 适用税率

【例题·单选题】(2022 年) 下列关于资源税计税依据的说法, 正确的是 ()。

A. 计税销售额是向购买方收取的全部价款、价外费用和相关其他费用

B. 计税销售额不包括增值税税款

C. 以后续加工非应税产品销售价格确定计税销售额时, 减去开采环节的利润

D. 按组成计税价格确定, 组成计税价格不包含资源税

答案: B

解析: 选项 A, 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; 选项 C, 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; 选项 D, 资源税是价内税, 组成计税价格中是包含资源税的。

【例题·多选题】(2022 年) 在计入销售额的相关运杂费用, 在计算应纳资源税时准予扣除的有 ()。

A. 应税产品从坑口到码头的港杂费用

B. 应税产品从批发地到车站的装卸费用

C. 应税产品从洗选地到码头发生的运费

D. 应税产品从坑口到购买方指运地产生的仓储费用

E. 应税产品从坑口到销售地的运费

答案：ACD

解析：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。相关运杂费用，是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。

知识点 2：从量定额征收的计税依据和应纳税额计算

1. 计税依据——应税资源产品的销售数量

【解析】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。

2. 应纳税额=销售数量×适用税额

知识点 3：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——应缴纳资源税。

【提示】自用应税产品包括：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. 用于连续生产应税产品的——不缴纳资源税。

知识点 4：准予扣减外购应税产品的购进金额或购进数量

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。

【提示】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或者其他合法有效凭据。

具体规定如下：

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）

【提示】税率会告知。

3. 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。

【例题·单选题】（2021 年）下列关于准予扣减外购应税资源产品已纳从价定率征收的资源税，说法正确的是（ ）。

A. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售的，未准确核算外购应税产品购进金额的，由主管税务机关根据具体情况核定扣减

B. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售的，以扣减外购原矿购进金额后的余额确定计税依据，当期不足扣减的，可以结转下期扣减

C. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合加工为选矿产品销售的，以扣减外购原矿购进金额后的余额确定计税依据，当期不足扣减的，可结转下期扣减

D. 纳税人以外购原矿与自采原矿混合加工为选矿产品销售的，以扣减外购原矿购进金额后的余额确定计税依据，当期不足扣减的，不得结转下期扣减

答案：B

解析：选项 A，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。选项 CD，按照公式扣减。

【例题·单选题】（2021 年）甲煤矿为增值税一般纳税人，2021 年 3 月销售原煤取得不含税销售额 2400 万元；将自产的原煤与外购的原煤混合加工为选煤并在本月全部对外销售，取得不含税销售额 1520 万元，外购该批原煤取得增值税专用发票注明金额 800 万元，税额 104 万元。甲煤矿所在地与外购原煤所在地原煤资源税税率均为 7%，选煤资源税税率均为 5%。甲煤矿本月应缴纳资源税（ ）万元。

- A. 244.00 B. 204.00
C. 188.00 D. 218.40

答案: C

解析: 甲煤矿本月应缴纳资源税=2400×7%+(1520-800×7%÷5%)×5%=188(万元)。

【例题·多选题】(2023年)关于资源税征税对象和适用税率,下列说法正确的有()。

- A. 纳税人以自采原矿通过切割形成产品销售的,按原矿计征资源税
B. 纳税人开采同一税目下适用不同税率应税产品,不能提供不同税率应税产品销售额或销售数量的,按照不同税率应税产品的产量比确定适用税率
C. 纳税人将应税选矿产品用于赠送的,按照选矿产品计征资源税
D. 纳税人自采原矿移送切割生产矿产品,在移送环节按照原矿计征资源税
E. 纳税人以自采原矿直接销售的,按原矿计征资源税

答案: CE

解析: 选项 A, 纳税人以自采原矿通过切割形成产品销售的, 按选矿计征资源税; 选项 B, 纳税人开采或者生产同一税目下适用不同税率应税产品的, 应当分别核算不同税率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率应税产品的销售额或者销售数量的, 从高适用税率; 选项 D, 纳税人自采原矿移送切割生产矿产品, 在移送环节不征收资源税。

【例题·单选题】(2023年)甲煤矿2024年3月销售自采与外购原煤混合的原煤,取得不含税销售额180万元。其中,从坑口到车站站场的运输费用8万元、装卸费2万元(取得符合规定的发票);上月未抵减的外购原煤不含税购进额50万元。该地区原煤资源税税率3%。甲煤矿本月应缴纳资源税为()万元。(不考虑六税两费减征优惠)

- A. 5.10
B. 3.60
C. 3.90
D. 5.40

答案: B

解析: 甲煤矿本月应缴纳资源税=(180-8-2-50)×3%=3.60(万元)。

【例题·计算题】(2021)某锡矿开采企业为增值税一般纳税人,2021年4月份业务如下:

(1)销售自采锡矿原矿30吨,取得不含税销售额75万元,另收取从坑口到车站的运输、装卸费用合计1万元(已取得增值税发票)。

(2)将自采锡矿原矿20吨移送加工锡矿选矿16吨,当月全部销售,取得不含税销售额48万元。

(3)购进锡矿原矿,取得增值税专用发票注明的金额10万元,将购进锡矿原矿与自采锡矿原矿混合成原矿,当月全部销售,取得不含税销售额50万元,该批自采锡矿原矿同类产品不含税销售额35万元。

(4)将自采锡矿原矿5吨用于抵偿债务,同类锡矿原矿最高售价2.55万元/吨(不含税),平均售价2.5万元/吨(不含税)。

已知:锡矿原矿和锡矿选矿的资源税税率分别为5%和4.5%。

根据上述资料,回答下列问题:

(1)业务(1)应纳的资源税是()万元。

- A. 3.36
B. 3.75
C. 3.80
D. 3.79

答案: B

解析: 应纳的资源税=75×5%=3.75(万元)。

(2)业务(2)应纳的资源税是()万元。

- A. 2.16

- B. 0.00
- C. 2.50
- D. 4.66

答案：A

解析：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。业务（2）应纳的资源税=48×4.5%=2.16（万元）。

（3）业务（3）应纳的资源税是（ ）万元。

- A. 0.75
- B. 2.5
- C. 0.25
- D. 2.00

答案：D

解析：纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，在计算应税产品销售额或者销售数量时，直接扣减外购原矿产品的购进金额或者购进数量。业务（3）的资源税=（50-10）×5%=2（万元）。

（4）业务（4）应纳的资源税是（ ）万元。

- A. 0.00
- B. 0.64
- C. 0.56
- D. 0.63

答案：D

解析：纳税人自用应税产品偿债，应当缴纳资源税。

业务（4）的资源税=5×2.5×5%=0.63（万元）

第六节 征收管理

本节知识点

知识点 1：纳税义务发生时间

知识点 2：纳税期限

知识点 3：纳税地点

知识点 1：纳税义务发生时间

【提示】同增值税

1. 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。

知识点 2：纳税期限

1. 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. 纳税申报并缴纳税款
 - （1）纳税人按月或者按季申报缴纳，应当自月度或者季度终了之日起 15 日内。
 - （2）按次申报缴纳，应当自纳税义务发生之日起 15 日内。

知识点 3：纳税地点

1. 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。
2. 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。

【例题·多选题】（2021 年）根据资源税的规定，下列说法正确的有（ ）。

- A. 外购应税产品与自采应税产品混合加工为选矿产品销售的，计税销售额中直接扣减外购应税产品的购进金额
- B. 资源税的纳税地点为应税产品的销售地
- C. 从衰竭期矿山开采的矿产品减征 40%资源税
- D. 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

E. 煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤成（层）气免征资源税

答案：DE

解析：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）。选项 B，纳税人应向应税矿产品的开采地或者海盐生产地缴纳资源税。选项 C，从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30%资源税。

第七节 水资源税

【简介】自 2016 年 7 月 1 日起河北省，纳入水资源税改革试点，由征收水资源费改为征收水资源税。2017 年 12 月 1 日起，扩大到北京、天津、山西、内蒙古、河南、山东、四川、陕西、宁夏 9 个省区市。

依照《资源税法》原则，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。水资源税试点实施办法由国务院规定，报全国人民代表大会常务委员会备案。

征收水资源税的，停止征收水资源费。

一、纳税义务人

直接取用地表水、地下水的单位和个人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人。

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。
2. 家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等少量取用水。
3. 水利工程管理单位为配置或者调度水资源取水。
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。
5. 为消除对公共安全或者公共利益的危害临时应急取水。
6. 为农业抗旱和维护生态与环境必须临时应急取水。

二、征税对象和税率

1. 征税对象：地表水和地下水

2. 税率形式——差别税额（不同地区、不同取用水性质）。具体要求了解：

（1）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。

（2）从高确定税额：

①对特种行业取用水：洗车、洗浴、高尔夫球场、滑雪场等取用水。

②对超计划（定额）取用水。

（3）从低确定税额：

①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。

②对回收利用的疏干排水和地源热泵取用水。

三、税收优惠——免税项目

1. 规定限额内的农业生产取用水。

2. 取用污水处理再生水。

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。

4. 抽水蓄能发电取用水。

5. 采油排水经分离净化后在封闭管道回注。

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。

四、计税依据及应纳税额的计算

应纳税额的计算——从量计征

1. 一般取用水：

应纳税额=实际取用水量×适用税额

2. 水力发电和火力发电贯流式冷却取用水：

应纳税额=实际发电量×适用税额

【提示 1】纳税人应当安装取用水计量设施。

【提示 2】适用税额，是指取水口所在地的适用税额

五、征收管理

1. 纳税义务发生时间：纳税人取用水资源的当日。

2. 纳税期限：按月（季）、按年、按次

（1）除农业生产取用水外，水资源税按季或者按月征收。

（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。

【提示】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。

3. 纳税地点：纳税人生产经营所在地。

（1）除跨省（区、市）水力发电取用水外，纳税人应当向生产经营所在地的税务机关申报缴纳水资源税。

（2）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。

（3）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。

4. 协作征税——税务机关与水行政主管部门协作征税机制。

【例题·多选题】下列关于水资源税的说法中，正确的有（ ）。

A. 直接取用的地下水纳税，直接取用的地表水不纳税

B. 一般取用水以实际取用水量作为计税依据

C. 纳税义务发生时间为纳税人取用水资源的当日

D. 长江以北地区实行水资源税试点

E. 取用污水处理再生水免征水资源税

答案：BCE

解析：水资源税的纳税人是直接取用地表水、地下水的单位和个人。试点地区为列举的省市，不是长江以北。

【本章小结】

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 税收优惠

第五节 计税依据和应纳税额的计算

第六节 征收管理

第七节 水资源税