

注册会计师

税法

精讲班

授课教师：韩永祥



第八章

资源税法和环境保护税法



第八章 资源税法和环境保护税法


【考情分析】

小税种中的较重要章，本年度预计分值5分以上，其中资源税可与增值税结合考核主观题；环境保护税是去年新增税种，2019年度注意计算型考点的重点准备。




第八章 资源税法和环境保护税法

【章节框架】



- 第一节 资源税法 ▲ ▲



- 第二节 环境保护税法 ▲



第一节 资源税法

【知识点】纳税人与扣缴义务人

纳税人：在我国境内从事应税矿产品开采和生产盐的单位和个

扣缴义务人：独立矿山、联合企业、其他收购未税矿产品的单位



第一节 资源税法

【考点01】税目与税率（★★★，熟悉）

一、税目（征税范围）：

- 1.原油：是指开采的天然原油，**不包括人造石油。**
- 2.天然气：是指专门开采或与原油同时开采的天然气。
- 3.煤炭：包括原煤和以未税原煤（即：自采原煤）加工的**洗选煤。**
- 4.金属矿：包含**原矿或精矿。**
- 5.其他非金属矿：不包括食盐、**地面抽采煤层气**（煤矿瓦斯）。



第一节 资源税法

6.水资源：地表水和地下水

【注】伴采矿产品，凡未单独规定适用税额的，一律按主矿产品或视同主矿产品税目征收资源税。



第一节 资源税法

二、税率

比例税率、定额税率（粘土、砂石、水）

独立矿山、联合企业收购未税矿产品的单位，按照本单位应税产品税额、税率标准，代扣代缴；其他收购单位收购的未税矿产品，按税务机关核定的应税产品税额、税率标准，代扣代缴。



第一节 资源税法

【考点02】计税依据 (★★★, 掌握)

一、从价定率征收的计税依据——销售额

向购买方收取的全部价款和价外费用(同增值税规定), **不包括增值税销项税额和运杂费用**(指应税产品从坑口或洗选加工地到车站、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**)。

运杂费用应与销售额**分别核算**, 凡未取得相应凭据或不能与销售额分别核算的, 应当**一并**计征资源税。



第一节 资源税法

【注】

(1) 特殊销售：

①开采应税产品由其关联单位对外销售，按**关联单位销售额**征收资源税；既有对外销售，又有将应税产品用于除连续生产应税产品以外的其他方面，对**自用的**这部分应税产品按**对外平均售价**征收资源税。

②纳税人将其开采的应税产品直接出口，按**离岸价格**（不含增值税）征收资源税。



第一节 资源税法

(2) **无销售额**：纳税人申报的应税矿产品销售额明显偏低且无正当理由的、有视同销售（投资、分配、抵债、赠与、以物易物等）应税产品行为而**无销售额的**，除另有规定外，应按下列顺序确定销售额：

- a.按纳税人最近时期同类产品的**平均销售价格**确定。
- b.按其他纳税人最近时期同类产品的**平均销售价格**确定。
- c.按组成计税价格确定,组成计税价格 = **成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 税率)**
- d.按其他合理方法确定。



第一节 资源税法

(3) 已税扣减

①纳税人用已纳资源税的应税产品进一步加工应税产品销售，不再缴纳资源税。

②纳税人以未税产品和已税产品混合销售或混合加工为应税产品销售，在计算加工后的应税产品销售额时，应准确核算已税产品的购进金额，作扣减；未分别核算的，一并计算缴纳资源税。



第一节 资源税法

(4) 换算折算

| 征税对象 | 销售对象 | 换算 | 计税依据 |
|--------|-----------|--------|-------|
| 精矿 | 原矿 | 原矿→精矿 | 精矿销售额 |
| 原矿 | 自采原矿加工的精矿 | 精矿→原矿 | 原矿销售额 |
| 原煤、洗选煤 | 洗选煤 | 洗选煤→原煤 | 原煤销售额 |



第一节 资源税法

二、从量定额征收的计税依据——销售数量

包括实际销售数量、视同销售的自用数量

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。



第一节 资源税法

【考点03】应纳税额的计算（★★，掌握）

从价定率：应纳税额 = （不含增值税）销售额 × 税率

从量定额：应纳税额 = 课税数量 × 单位税额

代扣代缴应纳税额 = 收购未税矿产品的数量 × 适用的单位税额



第一节 资源税法

【例】某油田开采企业2017年10月销售天然气90万立方米，取得不含税增值税收入1350000元，另向购买方收取手续费1695元，延期付款利息2260元。假设天然气的资源税税率为10%，该企业2017年10月销售天然气应缴纳的资源税为：

$$= [1350000 + (1695 + 2260) / (1 + 11\%)] \times 10\% = 135356.31$$



第一节 资源税法

【煤炭资源税计算】

1.开采原煤直接对外销售：原煤应纳税额 = 原煤销售额 × 适用税率

【注】将开采的原煤自用于连续生产洗选煤的，在原煤移送使用环节不缴纳资源税；自用于其他方面的，视同销售原煤，移送环节缴纳资源税。

2.开采原煤加工为洗选煤对外销售：洗选煤应纳税额 = 洗选煤销售额 × 折算率 × 适用税率

洗选煤折算率由省、自治区、直辖市财税部门或其授权地市级财税部门制定。



第一节 资源税法

【单选题】某煤炭开采企业2015年4月销售洗煤5万吨，开具增值税专用发票注明金额 5000万元，另取得从洗煤厂到码头不含增值税的运费收入50万元。假设洗煤的折算率为80%，资源税税率为10%，该企业销售洗煤应缴纳的资源税为（ ）万元。

A.400

B.404

C.505

D.625



第一节 资源税法

『正确答案』 A

『答案解析』 洗选煤销售额包括洗选副产品的销售额，不包括洗选煤从洗选煤厂到车站、码头等的运输费用。该企业销售洗煤应缴纳的资源税 = $5000 \times 80\% \times 10\% = 400$ (万元)



第一节 资源税法

3.视同销售

纳税人以自采原煤直接或者经洗选加工后连续生产焦炭、煤气、煤化工、电力及其他煤炭深加工产品，以及以应税产品投资、分配、抵债、赠与、以物易物等，视同应税产品销售。



第一节 资源税法

4.扣减外购相应原煤的购进金额

(1) 自采原煤 + 外购原煤→混合后销售：

混销计税依据 = 当期混合原煤销售额 - 当期用于混售的
外购原煤的购进金额

(2) 自采原煤连续加工的洗选煤 + 外购洗选煤→混合后
销售：比照上述。

(3) 自采原煤 + 外购原煤→混合加工洗选煤：

混合洗选煤计税依据 = 当期洗选煤销售额 × 折算率 - 当
期用于混洗混售的外购原煤的购进金额



第一节 资源税法

【考点04】减免税（★，了解）

一、免税：开采原油过程中、油田范围内运输稠油过程中用于加热、修井的原油，免税。

二、酌情减免：

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.对鼓励利用的低品位矿、废石、尾矿、废渣、废水、废气等提取的矿产品。



第一节 资源税法

【考点05】征收管理（★，了解）

- 1、**纳税义务发生时间**：资源税的纳税期限与增值税、消费税基本相同。
- 2、**纳税期限**：自期满之日起**10日**内申报纳税。
- 3、**纳税地点**：如果纳税人应纳的资源税属于跨省开采，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。**扣缴义务人**代扣代缴的资源税，应当向**收购地**主管税务机关缴纳。



第一节 资源税法

【考点06】水资源税改革试点实施办法（★，了解）

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。



第一节 资源税法

一、纳税人

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。



第一节 资源税法

- 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。



第一节 资源税法

二、税率与应纳税额的计算

(一) 税率形式

1.除中央直属和跨省（区、市）水力发电取用水外，由试点省份省级人民政府统筹考虑本地区情况在规定的最低平均税额基础上，分类确定具体适用税额。



第一节 资源税法

2.按不同取用水性质实行**差别税额**,

①**大于**: 地下水>地表水, 超采区>非超采区, 严重超采区>非超采地区

②**加征**: 超计划或超定额用水, 加征1~3倍;

③**高低**: 特种行业从高; 超限额的农业生产取用水、农村生活集中式饮水工程取用水从低



第一节 资源税法

(二) 应纳税额的计算

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（不含循环式）冷却取用水：应纳税额 = 实际发电量 × 适用税额



第一节 资源税法

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。
- 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。



第一节 资源税法

四、征收管理

1. 征管模式——**税务征管、水利核量、自主申报、信息共享**
2. 纳税义务发生时间：纳税人**取用水资源的当日**
3. 纳税期限：自纳税期满或纳税义务发生之日起15日内。



第二节 环境保护税法

【考点07】纳税义务人与征税范围（★★★，熟悉）

在我国领域以及管辖的其他海域直接向环境排放应税污染物的企事业单位和其他生产经营者

有下列情形之一的，不属于直接向环境排放污染物，不缴纳相应污染物的环境保护税：

1.企业事业单位和其他生产经营者向依法设立的污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物的。



第二节 环境保护税法

2.企业事业单位和其他生产经营者在符合国家和地方环境保护标准的设施、场所贮存或者处置固体废物的。

3.达到省级政府确定的规模标准并且有污染物排放口的畜禽养殖场，应依法缴纳环保税，但依法对畜禽养殖废弃物进行综合利用和无害化处理的。



第二节 环境保护税法

税收优惠：

（一）免税：

- 1.农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的。
- 2.机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染源排放应税污染物的。
- 3.依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的。



第二节 环境保护税法

4.纳税人综合利用的固体废物，符合国家和地方环境保护标准的。

5.国务院批准免税的其他情形。



第二节 环境保护税法

(二) 减税:

纳税人排放应税大气污染物或水污染物的浓度值低于国家和地方规定标准30%的, 减按75%计征; 低于50%的, 减按50%计征。



第二节 环境保护税法

【考点08】税目、计税依据、税率（★★★，熟悉）

| 4大类税目 | 计税依据 | 定额税率 |
|----------|--------------------|----------------------|
| 1.大气污染物 | 污染物排放量折合的 污染当量数 | 幅度定额税率 |
| 2.水污染物 | | |
| 3.固体废物 | 排放量（吨） | 噪声一个月内超标不 足15天，减半 |
| 4.噪声(工业) | 超标分贝数（月） | |



第二节 环境保护税法

【注】

- 1.大气、水污染物的污染当量数： $\text{= 该污染物的排放量} \div \text{该污染物的污染当量值}$
- 2.固体废物： $\text{排放量} = \text{产生量} - (\text{综合利用量、贮存量、处置量})$
- 3.噪声： 差额



第二节 环境保护税法

【考点09】应纳税额计算（★★★，掌握）

一、应税大气污染物：

应税大气污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

应税大气污染物的污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

【注】应税大气污染物的每一排放口或没有排放口，按当量数从大到小排序，对前三项污染物计征



第二节 环境保护税法

【例8-4】某企业2018年3月向大气直接排放二氧化硫、氟化物各100千克，一氧化碳200千克、氯化氢80千克，假设当地大气污染物每污染当量税额1.2元，该企业只有一个排放口。其应纳税额计算如下：



第二节 环境保护税法

第一步：计算各污染物的污染当量数：**污染当量数 = 该污染物的排放量 ÷ 该污染物的污染当量值**

$$\text{二氧化硫污染当量数} = 100 / 0.95 = 105.26$$

$$\text{氟化物污染当量数} = 100 / 0.87 = 114.94$$

$$\text{一氧化碳污染当量数} = 200 / 16.7 = 11.98$$

$$\text{氯化氢污染当量数} = 80 / 10.75 = 7.44$$

第二步：按污染当量数**排序**，选取计税**前三**项污染物计税：氟化物、二氧化硫、一氧化碳

第三步：计算应纳税额： $\text{应纳税额} = (114.94 + 105.26 + 11.98) \times 1.2 = 278.62$



第二节 环境保护税法

二、应税水污染物：

应税水污染物的污染当量数 = 该污染物的排放量 ÷ 该污染物的污染当量值

【注2】每一排放口的应税水污染物，按照《应税污染物和当量值表》，区分第一类、其他类水污染物，按当量数从大到小排序，对第一类按前五项计征，对其他类按前三项计征



第二节 环境保护税法

【例8-5】甲化工厂是环境保护税纳税人，该厂仅有1个污水排放口且直接向河流排放污水，已安装使用符合国家规定和监测规范的污染物自动监测设备。检测数据显示，该排放口 2018年2月共排放污水6万吨（折合6万立方米），应税污染物为六价铬，浓度为六价铬0.5mg/L。

要求：计算该化工厂2月份应缴纳的环境保护税（该厂所在省的水污染物税率为2.8元/污染当量，六价铬的污染当量值为0.02/千克）。



第二节 环境保护税法

计算过程如下：

(1) 计算污染当量数：

$$\begin{aligned}\text{六价铬污染当量数} &= \text{排放总量} \times \text{浓度值} \div \text{当量值} \\ &= 60\,000\,000 \times 0.5 \div 1\,000\,000 \div 0.02 = 1\,500\end{aligned}$$

(2) 应纳税额 = $1\,500 \times 2.8 = 4\,200$ (元)



第二节 环境保护税法

三、应税固体废物：

【例8-9】某企业2018年3月产生尾矿1 000吨，其中综合利用的尾矿300吨（符合国家相关规定），在符合国家和地方环境保护标准的设施贮存300吨。

要求：计算该企业当月尾矿应缴纳的环境保护税（当地定额环保税15元/吨）。

$$\text{应纳税额} = (1\,000 - 300 - 300) \times 15 = 6\,000 \text{ (元)}$$



第二节 环境保护税法

四、应税噪声【例8-10】



第二节 环境保护税法

【考点10】征收管理（★，了解）

1. 征管方式：“企业申报、税务征收、环保协同、信息共享”的。
2. 纳税义务发生时间：纳税人排放应税污染物的当日。
3. 纳税地点：应税污染排放地（应税大气污染物、水污染物：排放口所在地；应税固体废物、应税噪声：产生地）

谢谢

