

消 费 税

本章要点

- 消费税的概念、特点、作用。
- 消费税的征税范围、纳税人、税目税率。
- 消费税应纳税额的计算。

案例引入

某市欢乐自助餐厅成立于2014年,由于生意火爆,应顾客的要求,餐厅与2015年1月购入一套自酿啤酒设备,自酿啤酒深受顾客的喜爱,该餐厅照常按原来的税种申报纳税。2015年2月当地国税征管部门来到该餐厅,要求该餐厅补交消费税。

餐厅经营者提出,为什么销售购入的啤酒不需要缴纳消费税,而销售自制的啤酒却需要缴纳消费税?

第一节 消费税概述

一、消费税的概念

消费税是以消费品和特定消费行为的流转额作为征税对象征收的一种税。

广义上的消费税是指一般消费税,即对所有消费品和消费行为的流转额普遍征收消费税;狭义的消费税是指特别消费税,即对某些特定的消费品和消费行为的流转额有选择的征收消费税。

我国现行消费税是对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其销售额或销售数量征收的一种税,属于特别消费税。

二、我国消费税的形成与发展

我国消费税是在1950年货物税和特种消费行为税的基础上逐步形成的。1950年政务院颁布了《货物税暂行条例》,规定对烟、酒等货物在产品制造和进口环节实行从价定率和一次课征的办法。同年,还颁布了《特种消费行为税暂行条例》,确定全国统一征收特种消费行为税,其征税对象包括电影戏剧及娱乐、舞场、筵席、冷食、旅馆等5个税目。1953年修订税制时,取消了特种消费行为税,将电影、戏剧、娱乐三个税目改为征收文化娱乐税,其他税目则并入营业税。1984年进行税制改革时,我国实行了产品税、营业税、盐税等制



度,这些税种都带有个别消费税烙印。

在1994年的税制改革中,配合流转税的改革开征了消费税,制定并颁布了《中华人民共和国消费税条例》和《中华人民共和国消费税条例实施细则》,规定对11种特殊消费品在征收增值税的基础上再征收一道消费税,实行特殊调节。2006年4月,对消费税的征税范围和税率进行了相应调整,规定对14种消费品征税。为进一步完善税制,应对国际金融危机对我国经济的影响,2008年12月国务院、财政部和国家税务总局对消费税暂行条例和细则进行了修订,修订后的暂行条例和实施细则于2009年1月1日起在我国全面实施。

财政部、国家税务总局于2014年11月发布了《关于调整消费税政策的通知》,取消了汽车轮胎税目和酒精、含铅汽油等子目,并于2015年1月,发布了《关于对电池、涂料征收消费税的通知》,自2015年2月1日起对电池、涂料征收消费税。至此,我国消费税征税对象包括15大类应税消费品。

三、我国现行消费税的特点

(一) 征收对象具有选择性

我国消费税在征收范围上根据产业政策与消费政策仅选择一部分消费品作为征税对象,并不是对所有消费品都征收消费税。目前我国主要针对以下方面的消费品征收消费税:一是过度消费会对人类健康、社会秩序和生态环境造成危害的特殊消费品,包括烟、酒及酒精、鞭炮与烟火、木制一次性筷子、实木地板等;二是奢侈品、非生活必需品,包括贵重首饰及珠宝玉石、化妆品、高尔夫球及球具、高档手表、游艇等;三是高能耗及高档消费品,包括游艇、小汽车、摩托车等;四是使用和消耗不可再生和替代的稀缺资源的消费品,例如成品油等;五是具有促进节能环保意义的消费品,例如电池、涂料等。

(二) 征税环节具有单一性

我国消费税主要采用在生产或进口环节计征,即在生产者销售应税消费品或从国外进口应税消费品时征税,其他环节一般不再征税。也就是说,消费税只在应税消费品生产、流通或消费的某一环节征收,并不是流转的各个环节都要征收,通常只课征一次。

(三) 征收方法具有灵活性

消费税根据不同应税消费品的特点,分别采用不同的征税方法,包括从量定额、从价定率和复合计税三种征收方法,以充分体现消费税的调节作用。

(四) 税负具有转嫁性

消费税是一种间接税,主要以应税消费品为课税对象,一般情况下,税款会随着价格转嫁给消费者,消费者是实际的负税人。

(五) 采用产品差别税率,实行价内征收

消费税按照不同产品设置税目,分别制定高低不同的税率或税额,以具体规定消费税调节的范围。消费税实行价内征收,即消费税是产品价格的组成部分,税与价格互相补充,共同发挥调节经济的杠杆作用。



四、消费税的作用

我国现行消费税选择对部分消费品征收消费税。一方面,通过征收消费税提高应税消费品的市场价格,影响消费者的消费选择和企业的生产成本,进而影响消费结构和产业结构的调整,实现资源的优化配置;另一方面,征收消费税可以有效地筹集财政资金。我国消费税的作用主要体现为以下几方面。

(一) 矫正外部成本,抑制“无益品”的消费需求

消费品有“有益品”和“无益品”之分。无益品的消费不仅不利于消费者本身的生存与发展,通常还会产生负的外部性,而这种负的外部性所带来的外部成本不包括在消费者购买商品的价格中,因此对这类无益品征收消费税,将其消费时所带来的外部社会成本加入到消费者对无益品的消费成本之中,实现外部成本内部化,可以有利于抑制消费者对于无益品的消费需求,进而减少无益品的消费。

(二) 缩小贫富差距,缓解分配不公

法国经济学家魁奈将消费品划分为生活必需品与奢侈品两种。低收入者主要以生活必需品为主要消费对象,高收入者在生活必需品消费之外,还会有奢侈品的消费。消费税通过对某些特殊消费品,如贵重首饰及珠宝玉石、化妆品、高尔夫球及球具、高档手表、游艇等非生活必需品征收消费税,可以起到调节收入分配的作用,缓解社会分配不公的矛盾。

(三) 节约资源、保护环境,促进经济可持续发展

消费税对不可再生和不可替代的能源产品征税,可使稀缺资源得到保护和充分有效利用。资源的稀缺性决定了其不能无限地供人类利用,某些自然资源属于不可再生性资源。一些高能耗消费品的消费,不仅消耗了大量稀缺资源,而且在生产和消费过程中还会对生态环境造成污染。对于这些高能耗消费品和稀缺性资源消耗品征收消费税,有利于节约资源、保护生态环境,实现经济的可持续发展。

(四) 筹集财政资金,增加财政收入

消费税属于价内税,税额的实现不受成本、费用等因素的影响,税源稳定。消费税征收范围虽小,但应税消费品的消费量较大,通常采用较高的税率,因此,征收消费税可以有效保证国家财政收入。

第二节 消费税的税法规定

现行消费税法的基本规范,是2008年11月5日经国务院第34次常务会议修订通过并颁布,自2009年1月1日起施行的《中华人民共和国消费税暂行条例》,以及2008年12月15日财政部、国家税务总局第51号令颁布的《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》。

一、消费税的征税范围

消费税的征税范围是在中华人民共和国境内从事生产、委托加工和进口的应税消费品。分布于五个环节,具体包括以下几方面。

(一) 生产销售的应税消费品

(1) 生产销售的应税消费品,除了直接对外销售应税消费品应征收消费税外,纳税人将自产的应税消费品用于换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务,以及用于生产应税消费品以外的其他方面都应视同销售,应该缴纳消费税。

(2) 自产应税消费品用于生产应税消费品以外的其他方面,是指纳税人将自产应税消费品用于连续生产非应税产品,或用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。如果自产应税消费品是用于连续生产应税消费品的,即纳税人将自产自用的应税消费品作为直接材料生产最终应税消费品,自产自用应税消费品构成最终应税消费品的实体的,不缴纳消费税。

(3) 从2009年1月1日起,对成品油生产企业在生产成品油过程中,作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油,免征消费税。对用于其他用途或直接对外销售的成品油照章征收消费税。

(4) 工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为,按规定征收消费税。

- ① 将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的。
- ② 将外购的消费税低税率应税产品以高税率应税产品对外销售的。

(二) 委托加工的应税消费品

委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。

对于由受托方提供原材料生产的应税消费品,或受托方先将原材料卖给委托方,然后再接受加工的应税消费品,或由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品,不论纳税人在财务上是否作销售处理,都不得作为委托加工的应税消费品,而应当按照受托方销售自产应税消费品缴纳消费税。

委托加工的应税消费品回收后,再继续用于生产应税消费品销售且符合现行政策规定的,其加工环节缴纳的消费税可以扣除。

(三) 进口的应税消费品

进口的应税消费品是指报关从国外进口的应税消费品。对进口应税消费品征税的目的,是为了平衡进口产品和国内产品的税收负担。为了减少征税成本,进口环节缴纳的消费税由海关代征。

(四) 批发的卷烟

自2009年5月1日起,在卷烟批发环节加征一道从价税。按纳税人批发卷烟的销售额(不含增值税)乘以5%的税率,计算应纳税额。

批发的卷烟是指卷烟批发企业批发销售的所有牌号、规格的卷烟。卷烟批发企业之



间销售的卷烟不缴纳消费税,只有将卷烟批发给其他单位和个人时才缴纳消费税。

(五) 零售环节征收消费税的应税消费品

金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石制品在零售环节征收消费税。

零售环节征收消费税的金银首饰范围仅限于金、银和金基、银基合金首饰,以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。

二、消费税的纳税人

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,以及国务院确定的销售应税消费品的其他单位和个人,为消费税的纳税人。

单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人是指个体工商户及其他个人。

在中华人民共和国境内是指生产、委托加工和进口属于应税消费品的所在地或者起运地在境内。

消费税的纳税人具体包括:

- (1) 生产销售(包括自用)应税消费品的,以生产销售的单位和个人为纳税人。
- (2) 委托加工应税消费品的,以委托加工的单位和个人为纳税人。
- (3) 进口应税消费品的,以进口的单位和个人为纳税人。
- (4) 零售金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品的,以零售的单位和个人为纳税人。
- (5) 批发卷烟的单位和个人为纳税人。

三、消费税的税目与税率

(一) 税目

我国现行消费税共设置了 15 个税目,有的税目还进一步划分若干子目和细目,各税目的具体内容如下。

1. 烟

凡是以烟叶为原料加工生产的产品,不论使用何种辅料,均属于本税目的征收范围。包括卷烟(进口卷烟、白包卷烟、手工卷烟和未经国务院批准纳入计划的企业及个人生产的卷烟)、雪茄烟和烟丝三个子目。

“卷烟”子目又分为“甲类卷烟”和“乙类卷烟”两个细目。甲类卷烟是指每标准条(200支)调拨价格在 70 元(含 70 元,不含增值税)以上的卷烟;乙类卷烟是指每标准条调拨价格在 70 元(不含增值税)以下的卷烟。

2. 酒

酒是酒精度在 1 度以上的各种酒类饮料。包括白酒、黄酒、啤酒和其他酒四个子目。

“啤酒”子目又分为“甲类啤酒”和“乙类啤酒”两个细目。啤酒每吨出厂价(含包装物及包装物押金)在 3000 元(含 3000 元,不含增值税)以上的是甲类啤酒,每吨出厂价(含包装物及包装物押金)在 3000 元(不含增值税)以下的是乙类啤酒。

对饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋(啤酒坊)利用啤酒生产设备生产的啤酒,应当征收消费税。果啤属于啤酒,按啤酒征收消费税。

【案例引入解析】

本章案例引入中欢乐自助餐厅通过自酿啤酒设备生产啤酒,应当征收消费税。

3. 化妆品

本税目征收范围包括各类美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

美容、修饰类化妆品是指香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛以及成套化妆品。

舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩不属于本税目的征收范围。

高档护肤类化妆品征收范围另行制定。

4. 贵重首饰及珠宝玉石

凡以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高贵稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。宝石坯是经采掘、打磨、初级加工的珠宝玉石半成品,因此,对宝石坯应按规定征收消费税。

5. 鞭炮、焰火

本税目征收范围包括各种鞭炮、焰火。体育上用的发令纸、鞭炮药引线,不按本税目征收。

6. 成品油

本税目包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油 7 个子目。

(1) 汽油。是指用原油或其他原料加工生产的辛烷值不小于 66 的可用作汽油发动机燃料的各种轻质油。

(2) 柴油。是指用原油或其他原料加工生产的凝点或倾点在 $-50\sim 30^{\circ}\text{C}$ 的可用作柴油发动机燃料的各种轻质油和以柴油成分为主、经调和精制可用作柴油发动机燃料的非标油。

以柴油、柴油组分调和生产的生物柴油也属于本税目征收范围。

(3) 石脑油。又叫轻汽油、化工轻油,是以原油或其他原料加工生产的用于化工原料的轻质油。

(4) 溶剂油。是用原油或其他原料加工生产的用于涂料、油漆、食用油、印刷油墨、皮革、农药、橡胶、化妆品生产和机械清洗、胶粘行业的轻质油。

(5) 航空煤油。也叫喷气燃料,是用原油或其他原料加工生产的用作喷气发动机和喷气推进系统燃料的各种轻质油。

(6) 润滑油。是用原油或其他原料加工生产的用于内燃机、机械加工过程的润滑产品。润滑油分为矿物性润滑油、植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油。

(7) 燃料油。也称重油、渣油,是用原油或其他原料加工生产,主要用于电厂发电、锅炉用燃料、加热炉燃料、冶金和其他工业炉燃料。



7. 小汽车

小汽车是指由动力驱动,具有四个或四个以上车轮的非轨道承载的车辆。

本税目征收范围包括含驾驶员座位在内最多不超过9个座位(含)的,在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车;含驾驶员座位在内的座位数在10~23座(含23座)的,在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

用排气量小于1.5升(含)的乘用车底盘(车架)改装、改制的车辆属于乘用车征收范围。用排气量大于1.5升的乘用车底盘(车架)或用中轻型商用客车底盘(车架)改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。

含驾驶员人数(额定载客)为区间值的(如8~10人、17~26人)小汽车,按其区间值下限人数确定征收范围。

电动汽车不属于本税目征收范围。车身长度大于7米(含),并且座位在10~23座(含)以下的商用客车,不属于中轻型商用客车征税范围,不征收消费税。沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于消费税征收范围,不征收消费税。

8. 摩托车

摩托车包括轻便摩托车和摩托车两种。对最大设计车速不超过50km/h,发动机气缸总工作容量不超过50毫升的三轮摩托车不征收消费税。自2014年12月1日起,取消气缸容量250毫升(不含)以下的小排量摩托车消费税。气缸容量250毫升和250毫升(不含)以上的摩托车继续分别按3%和10%的税率征收消费税。

9. 高尔夫球及球具

高尔夫球及球具是指从事高尔夫球运动所需的各种专用装备,包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包(袋)等。高尔夫球杆的杆头、杆身和握把也属于本税目的征收范围。

10. 高档手表

高档手表是指销售价格(不含增值税)每只在10 000元(含)以上的各类手表。

11. 游艇

游艇是指长度大于8米小于90米,船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作,可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分,游艇分为无动力艇、帆艇和机动艇。

12. 木制一次性筷子

木制一次性筷子又称卫生筷子,是指以木材为原料经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、打磨、倒角、包装等环节加工而成的各类一次性使用的筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子也属于本税目征税范围。

13. 实木地板

实木地板是指以木材为原料,经锯割、干燥、刨光、截断、开榫、涂漆等工序加工而成的块状或条状的地面装饰材料。实木地板按生产工艺不同,可分为独板(块)实木地板、实木指接地板、实木复合地板三类;按表面处理状态不同,可分为未涂饰地板(白坯板、素板)和

漆饰地板两类。用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板。未经涂饰的素板也属于本税目征税范围。

14. 电池

电池是一种将化学能、光能等直接转换为电能的装置,一般由电极、电解质、容器、极端,通常还有隔离层组成的基本功能单元,以及用一个或多个基本功能单元装配成的电池组。范围包括:原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池(又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”)、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。

2015年12月31日前对铅蓄电池缓征消费税;自2016年1月1日起,对铅蓄电池按4%税率征收消费税。

15. 涂料

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固体材料之总称。

涂料由主要成膜物质、次要成膜物质等构成。按主要成膜物质涂料可分为油脂类、天然树脂类、酚醛树脂类、沥青类、醇酸树脂类、氨基树脂类、硝基类、过滤乙烯树脂类、烯类树脂类、丙烯酸酯类树脂类、聚酯树脂类、环氧树脂类、聚氨酯树脂类、元素有机类、橡胶类、纤维素类、其他成膜物类等。

资料链接 3-1

关于电池和涂料消费税的征收管理^①

财税〔2015〕16号

为促进节能环保,经国务院批准,自2015年2月1日起对电池、涂料征收消费税。现将有关事项通知如下:

一、将电池、涂料列入消费税征收范围(具体税目注释见附件),在生产、委托加工和进口环节征收,适用税率均为4%。

二、对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池(又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”)、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。

2015年12月31日前对铅蓄电池缓征消费税;自2016年1月1日起,对铅蓄电池按4%税率征收消费税。

对施工状态下挥发性有机物(Volatile Organic Compounds, VOC)含量低于420克/升(含)的涂料免征消费税。

三、除上述规定外,电池、涂料消费税征收管理的其他事项依照《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》等相关规定执行。

财政部 国家税务总局

2015年1月26日

^① 中华人民共和国财政部网站。



(二) 税率

消费税的税率有两种形式：一种是比例税率；另一种是定额税率，即单位税额。消费税税率形式的选择，主要是根据课税对象的具体情况来确定，对一些供求基本平衡，价格差异不大，计量单位规范的商品，选择计税简便的定额税率，如黄酒、啤酒、成品油等；对一些供求矛盾突出、价格差异较大，计量单位不规范的消费品，选择比例税率，如化妆品、小汽车等。为了更有效地保全消费税税基，对一些应税消费品如卷烟、白酒，则采用了定额税率和比例税率双重征收形式。消费税税目、税率(税额)如表 3-1 所示。

表 3-1 消费税税目、税率(税额)

税 目	税 率
一、烟	
1. 卷烟	
(1) 甲类卷烟[调拨价 70 元以上(含 70 元)]	56%加 0.003 元/支
(2) 乙类卷烟(调拨价 70 元以下)	36%加 0.003 元/支
(3) 批发环节	11%加 0.005 元/支
2. 雪茄烟	36%
3. 烟丝	30%
二、酒	
1. 白酒	20%加 0.5 元/500 克
2. 黄酒	240 元/吨
3. 啤酒	
(1) 甲类啤酒[每吨出厂价在 3 000 元以上(含 3 000 元)]	250 元/吨
(2) 乙类啤酒(每吨出厂价在 3 000 元以下)	220 元/吨
4. 其他酒	10%
三、化妆品	30%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5%
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1. 汽油	1.52 元/升
2. 柴油	1.20 元/升
3. 航空煤油	1.20 元/升
4. 石脑油	1.52 元/升



续表

税 目	税 率
5. 溶剂油	1.52 元/升
6. 润滑油	1.52 元/升
7. 燃料油	1.20 元/升
七、摩托车	
1. 气缸容量为 250 毫升	3%
2. 气缸容量在 250 毫升(不含)以上的	10%
八、小汽车	
1. 乘用车	
(1) 气缸容量在 1.0 升(含 1.0 升)以下的	1%
(2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含 1.5 升)的	3%
(3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含 2.0 升)的	5%
(4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含 2.5 升)的	9%
(5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含 3.0 升)的	12%
(6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含 4.0 升)的	25%
(7) 气缸容量在 4.0 升以上的	40%
2. 中轻型商用客车	5%
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、电池	4%
十五、涂料	4%

消费税采用列举法按具体应税消费品设置税目税率,征税界限清楚,一般不易发生错用税率的情况。

四、消费税的纳税环节

消费税属于价内税,税收最终由消费者负担,但为了防止税款流失、加强税源控制,消费税的纳税环节主要确定在生产销售环节,具体规定为:

- (1) 纳税人生产的应税消费品,由生产者于销售环节纳税。
- (2) 纳税人自产自用的应税消费品,应当于移送使用环节纳税。
- (3) 委托加工的应税消费品,应由受托方于委托方提货时代收代缴税款,委托个人加